

ANDRÉS BÁEZ MORENO
Doctor en Derecho. Prof. Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

NORMAS CONTABLES E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

PRÓLOGO
JUAN ZORNOZA PÉREZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

THOMSON

ARANZADI

Primera edición 2005

“La defensa frente a un Fisco codicioso no la ofrece el principio de determinación (del Balance Fiscal por el Mercantil) sino el Derecho Constitucional y los principios tributarios que de la Constitución pueden derivarse. La dimensión constitucional del Derecho Tributario convierte la protección por parte del Derecho Mercantil en obsoleta”

(WEBER-GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz*. En *Der Betrieb*, 1994, pg. 290).

© Andrés Báez Moreno - 2005
© Editorial Aranzadi, SA

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL
Carretera de Aoiz, kilómetro 3,5
31486 Elcano (Navarra)

Depósito Legal: NA 2158/2005

ISBN 84-8193-349-X

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

Sumario

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS.....	17
AGRADECIMIENTOS.....	19
PRÓLOGO.....	21

CAPÍTULO I

**LA NOVEDAD EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA LEY 43/1995 DE 28 DE
DICIEMBRE, Y SUS REPERCUSIONES EN LAS POTESTADES
ADMINISTRATIVAS DE GESTIÓN**

1. Introducción. Las relaciones entre Derecho Tributario material y formal y su repercusión para el estudio de la determinación administrativa del resultado contable...	27
2. La innovación en la Ley 43/1995 de 27 de diciembre desde una perspectiva material.....	30
2.1. La determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil. La novedad esencial de la Ley 43/1995.....	32
A) La renuncia a la regulación por la norma remitente. La inexistencia de conexión normativa en la Ley 61/1978	37
B) El valor fáctico de la contabilidad formalmente correcta. La existencia de conexión fáctica en la Ley 61/1978	42
2.2. La determinación formal del Balance Fiscal por el Balance Mercantil. El ejercicio concurrente de las opciones contables y fiscales.....	45
A) El argumento literal. El artículo 10.3 TRLIS y la formación del sistema de relaciones entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal en Alemania	46
B) Los argumentos teleológicos.....	48
a) La distribución de beneficios no gravados	48
b) El sentido de las normas de ajuste y la determinación formal. La inexistencia de determinación inversa en el sistema español de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal	54

	Página
c) Las ventajas de derivar el principio de determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS	63
2.3. Las relaciones entre determinación formal y material y la novedad en la Ley 43/1995	68
3. Las innovaciones materiales en la Ley 43/1995 y su repercusión en el procedimiento de gestión. La potestad de determinación del resultado contable.....	69
3.1. Sistemas sin determinación material. La contabilidad como medio de comprobación. El ejemplo de la Ley 61/1978.....	70
3.2. Sistemas con determinación material. La contabilidad como conjunto normativo y como medio de comprobación. El ejemplo de la Ley 43/1995	71
3.3. Una precisión adicional: la reforma del artículo 148 LIS en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre	72

CAPÍTULO II

**LAS FINALIDADES DE LOS BALANCES MERCANTIL Y FISCAL Y
EL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN MATERIAL: LOS ÁMBITOS DE
CONFLICTO Y SUS SOLUCIONES APLICATIVAS**

1. El principio de determinación material y los conflictos de finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal. Su conexión con las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado	77
2. Los modelos de relación como decisión política. La neutralidad valorativa como presupuesto de un estudio científico de la relación entre Balance Mercantil y Balance Fiscal.....	81
2.1. La reacción alemana frente al principio de determinación material y el entendimiento de la remisión a la normativa contable	81
2.2. Las posiciones iusprivatistas extremas en la doctrina mercantil española. El Principio de primacía del Derecho contable	88
2.3. La reacción de la doctrina tributarista española a la Ley 43/1995.....	93
3. Las vertientes conceptuales de la relación entre Derecho Tributario y Derecho Privado. Las finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal, la “teoría de los ámbitos de conflicto” y su repercusión en la aplicación de las normas del régimen de determinación de la base imponible.....	95
3.1. La vertiente legislativa.....	97
A) La identidad de fines de la regulación mercantil y fiscal, en la doctrina unitarista del balance. (Crítica)	97
B) La diversidad de fines del Balance Mercantil y el Balance Fiscal.....	100
a) La finalidad preeminente del Balance Mercantil: la protección de los acreedores sociales a través del principio de prudencia.....	101

	Página
a') El subprincipio de realización. Periodificación de componentes positivos de renta	105
b') El subprincipio de asimetría. Periodificación de componentes negativos de renta	107
a'') Las reglas sobre activación	108
b'') Las provisiones para riesgos y gastos	113
c'') Las reducciones de valor del activo	114
b) La finalidad preeminente del Balance Fiscal: la correcta periodificación de ingresos y gastos conforme al principio del gravamen de la capacidad económica efectiva	116
C) La finalidad del principio de determinación material	126
a) El principio de capacidad económica como fundamento de la determinación material en la doctrina italiana (Crítica)	127
b) La superación del fundamento histórico del sistema de determinación material. La simplificación tributaria como fundamento.....	146
c) Relevancia jurídica de la finalidad del principio de determinación ...	150
D) Ámbitos de conflicto entre Balance Mercantil y Balance Fiscal.....	154
a) Ámbitos de conflicto derivados de concretas regulaciones del Derecho Contable Mercantil	154
a') Ámbitos de conflicto en el reconocimiento contable	155
a'') El concepto de bien balanceable en el Derecho Contable Mercantil y su traslado a la disciplina fiscal	155
b'') Las ayudas contables/Activos ficticios/Castos amortizables..	167
c'') Las provisiones para riesgos y gastos	174
b') Ámbitos de conflicto en la valoración contable.....	182
a'') El coste histórico. El problema de la activación de gastos financieros.....	182
• La naturaleza jurídica de la opción de activación de gastos financieros. ¿Ayuda contable u opción de compromiso? ..	184
• La naturaleza jurídica de la activación de gastos financieros y los ámbitos de conflicto entre los Balances Mercantil y Fiscal.....	188
b'') Revalorizaciones contables voluntarias. Las revalorizaciones económicas por imagen fiel	189
b) Ámbitos de conflicto derivados de la estructura de determinadas normas contables: los derechos de opción.....	198
a') Las opciones fiscales como categoría contraria a los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica	199
b') Derechos de opción contable, reservas ocultas y principio de capacidad económica.....	207

	Página
a'') El fenómeno de las reservas ocultas en la doctrina mercantil. Hacia un concepto estricto de reserva oculta	209
b'') Los ámbitos de conflicto en el seno de los derechos contables de opción	217
• Las reservas ocultas mercantiles en sentido estricto	217
– Las reservas ocultas en el reconocimiento. El caso particular de los bienes de escaso valor	218
– Las reservas ocultas en la valoración.....	227
– Las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable	227
– La valoración de existencias con precio de adquisición o coste de producción no identificable de modo individualizado.....	232
– Conjeturas sobre período de vida útil y método en la amortización del inmovilizado material	241
– La no incorporación al valor de adquisición o coste de producción del activo circulante de los gastos financieros desembolsados.....	252
• Valoraciones y hechos conjeturales. La prudencia contable como principio general de valoración	253
c) A modo de recapitulación: los ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal	259
3.2. La vertiente aplicativa	260
A) Tesis mayoritaria: La remisión como norma general y el ajuste como norma excepcional	261
B) La superación de los ámbitos de conflicto mediante la aplicación de técnicas de interpretación y/o integración	266
a) Las teorías de la remisión	266
b) La aplicación analógica de las normas reguladoras de ajustes extracontables. El problema de las lagunas ocultas	272
c) El mecanismo interpretativo. Las antinomias (contradicciones) en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.	279
a') Ámbitos de conflicto en materia de valoración	282
b') Ámbitos de conflicto en materia de imputación temporal.....	303
a'') La teoría sobre la imputación temporal del Prof. Falcón y el problema de los conceptos jurídico privados en las normas tributarias. Dos soluciones interpretativas a un mismo problema jurídico.....	304
b'') Las reglas de imputación temporal y el gravamen de la capacidad económica actual: las reducciones de valor del activo y las provisiones para riesgos y gastos.....	306

	Página
• Las provisiones para riesgos y gastos.....	306
• Las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable	313
4. El modelo de relaciones entre Balance Fiscal y Mercantil como forma de hacer efectivo el deber de “interpretación conforme a la Constitución”	314
CAPÍTULO III	
LAS CONSECUENCIAS DEL SISTEMA DE RELACIONES ENTRE LA BASE IMPONIBLE DEL IS Y EL RESULTADO CONTABLE EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA: LA POTESTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE (ART. 143 TRLIS)	
1. La Potestad de determinación del resultado contable como consecuencia, en el ámbito del Derecho Tributario formal, del nuevo régimen de determinación de la base imponible.....	317
2. La naturaleza jurídica de la facultad de determinación del resultado contable: El artículo 143 TRLIS como facultad de la potestad liquidatoria.....	318
3. Régimen jurídico positivo de la facultad de determinación del resultado contable.	330
3.1. La competencia para la determinación del resultado contable.....	331
A) Las actuaciones de comprobación limitada en el Impuesto sobre Sociedades	333
B) Las liquidaciones provisionales dictadas por los Órganos de Gestión en el Impuesto sobre Sociedades: la determinación del resultado contable por los Órganos de Gestión	342
3.2. El supuesto de hecho de la norma que recoge la potestad de determinación del resultado contable	344
A) Introducción: la estructura jurídica de las normas que regulan potestades administrativas y la ubicación en la misma de la discrecionalidad administrativa	344
B) Entidad del presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable.....	348
a) Los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. ¿Determinación administrativa del resultado contable en un Impuesto diferente del IS?	349
b) La determinación administrativa del resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades	357
a') La determinación administrativa del resultado contable con causa en cuestiones de hecho	358

	Página
a'') Incumplimiento absoluto del deber de llevanza de contabilidad. La complementariedad entre la potestad de determinación del resultado contable y la estimación indirecta de bases imponibles.....	359
b'') Incumplimientos parciales del deber/de llevanza de contabilidad por motivos fácticos.....	367
• Descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos no contabilizados o contabilización de deudas ficticias	367
• Descubrimiento de ingresos no contabilizados o de gastos ficticios.....	370
b') La determinación administrativa del resultado contable con causa en problemas jurídicos	370
a'') Problemas jurídicos de orden contable. Especial referencia a los principios contables	372
• La distinción estructural entre principios y reglas contables	374
• Ámbitos de aplicación de los principios contables.....	380
– Interpretación de reglas contables.....	381
– Orientación del ejercicio de opciones contables.....	385
b'') Problemas jurídicos de orden fiscal (Remisión)	415
• Un aspecto particular: la analogía en la integración de las lagunas contables y las exigencias particulares del Derecho Tributario	416
3.3. La consecuencia jurídica de la potestad de determinación del resultado contable.....	424
A) Normas con rango formal de Ley.....	425
B) Normas con rango reglamentario: el Plan General de Contabilidad y sus Adaptaciones Sectoriales	426
C) Los llamados “Reglamentos de segundo grado”	433
D) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la interpretación del Derecho nacional conforme a las Directivas	437
a) La interpretación conforme a la Directiva de las normas contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales...	447
b) La interpretación conforme a la Directiva de las normas contables que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades	450
E) Las normas internacionales de contabilidad	455
a) El ámbito de aplicación de IAS y sus efectos sobre el Balance Fiscal: la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social	457

	Página
b) El régimen IAS y el principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil	462
4. La ubicación de la determinación administrativa del resultado contable en el procedimiento de gestión tributaria: la inexistencia de un acto administrativo de determinación del resultado contable	486
CONCLUSIONES	489
BIBLIOGRAFÍA	495

Abreviaturas

ADHGB	= Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch
AO	= Abgabenordnung
AEAT	= Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AECA	= Asociación Española de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
AEDAF	= Asociación Española de Asesores Fiscales
AktG	= Aktiengesetz
art.	= Artículo
ASB	= Accounting Standards Board (GB)
Aufl.	= Auflage
begr.	= Begründet
BFH	= Bundesfinanzhof
BFHE	= Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	= Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	= Bundesgerichtshof
BT-DRS	= Bundestags-Drucksache
BVerfG.	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE.	= Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BOICAC	= Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CE	= Constitución Española
CEE	= Comunidad Económica Europea
CCom	= Código de Comercio
CNIC	= Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
CNMV	= Comisión Nacional del Mercado de Valores
coord.	= Coordinador
DGT	= Dirección General de Tributos
DPR	= Decreto del Presidente della Repubblica
ed.	= Edición
EL	= Ergänzung-Lieferung
Erg-Lfg.	= Ergänzung-Lieferung
EStG	= Einkommensteuergesetz
et. al.	= Et alii
facs.	= Facsimil
FIAMM	= Fondo de Inversión en Activos de Mercados Monetarios
FIFO	= First in-first out
FJ	= Fundamento Jurídico o de Derecho
FRS	= Financial Reporting Standards
GAAP	= Generally Accepted Accounting Principles

GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS.	= Großer Senat
hrsg.	= Herausgegeben
HGB	= Handelsgesetzbuch
IAS	= International Accounting Standards
IASB	= International Accounting Standards Board
IASC	= International Accounting Standards Committee
ICAC	= Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRPF	= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	= Impuesto sobre Sociedades
IVA	= Impuesto sobre el Valor Añadido
Lfg.	= Lieferung
LGT	= Ley General Tributaria
LIFO	= Last in-first out
LIS	= Ley del Impuesto sobre Sociedades
LSA	= Ley de Sociedades Anónimas
neubearb.	= Neubearbeitete
NIC	= Normas Internacionales de Contabilidad
op. cit.	= Obra citada
p. ej.	= Por ejemplo
PGC	= Plan General de Contabilidad
RAO	= Reichsabgabenordnung
RD	= Real Decreto
Rdnr.	= Randnummer
Res.	= Resolución
RFH	= Reichsfinanzhof
RFHE	= Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGIT	= Reglamento General de Inspección de los Tributos
RIRPF	= Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	= Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RStBl	= Reichsteuerblatt
RTC	= Repertorio de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional
Rz.	= Randziffer
StAnpG.	= Steueranpassungsgesetz
STC	= Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	= Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	= Tribunal Económico-Administrativo Central
TJCE	= Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TRLIRPF	= Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIS	= Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TUIR	= Testo Unico delle Imposte sui Redditi
Tz.	= Textziffer
US-GAAP	= Generally Accepted Accounting Principles (United States)
Vol.	= Volumen

Agradecimientos

Esta monografía tiene su origen en la Memoria de Tesis Doctoral que defendí el 21 de junio de 2004 en la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de la Universidad Carlos III de Madrid. Agradezco a los miembros de la Comisión que la juzgó (Prof. Dres. D. Juan RAMALLO MASSANET, D. Juan MARTÍN QUERALT, D. Carlos PALAO TABOADA, D. Rafael ILLESCAS ORTIZ y D^a Isabel GARCÍA-OVIES SARANDESES) sus observaciones y comentarios. Y, en especial, agradezco las críticas pues en una “ciencia” como la nuestra rara vez se llega a conclusiones razonables que no sean, al mismo tiempo, fruto de oponer tesis y antítesis.

Sin dejar el ámbito académico quisiera agradecer muchas cosas al Prof. Dr. Juan José ZORNOZA PÉREZ, director del trabajo. Sin embargo, me centraré sólo en dos de ellas: lo cierto es que a lo largo de los casi cinco años de elaboración de esta Tesis el Prof. ZORNOZA no me dio pie, ni una sola vez, a la complacencia con mi propio trabajo. Su actitud crítica resulta a veces engorrosa –sobre todo en los primeros años– pero, a la postre, redundante sin duda en la calidad de lo escrito. De hecho, a punto de corregir las primeras pruebas, todavía sigo dudando y revisando las notas manuscritas sobre un sinfín de borradores que el Prof. ZORNOZA tuvo a bien leer. También quisiera agradecerle que ni uno solo de sus vaticinios académicos haya resultado equivocado, demostrándose, una vez más, que no se tiene razón por ser un maestro sino que se es un maestro porque se suele tener la razón.

Fuera del ámbito académico hay tres personas que merecen mención aparte. La Dra. Alicia GARCÍA FALGUERAS, mi mujer que, de modo directo o indirecto, ha contribuido en cada uno de los renglones de esta monografía. Su pasión por la ciencia –a pesar de que sobre ella se ha cebado, a veces, su lado más amargo– ha sido un recordatorio constante de que lo que hacemos (sea la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o el BNST de las ratas con el Síndrome de Insensibilidad a los Andrógenos) merece la pena. A ella le debo también una de las decisiones más importantes –y creo que más acertadas– que he tomado en los últimos tiempos. Cualquier otra persona me habría empujado en la dirección opuesta. Ella no. Por su parte el Prof. Dr. Valerio BÁEZ SAN JOSÉ y la Dra. Matilde MORENO MARTÍNEZ –mis padres– han sido la referencia constante y, sin duda, lo seguirán siendo. En lo profesional, porque encarnan los modelos de lo que es ser docente e investigador. Y en lo extraacadémico porque, para saber qué es lo correcto o cuál es la alternativa más honesta de entre las posibles, lo tengo muy fácil: basta imaginar lo que ellos harían.

Finalmente, y en último lugar porque aquí se funde lo profesional y lo académico —de una forma algo peculiar— quisiera agradecer muchas cosas a mi amigo y compañero Hugo LÓPEZ LÓPEZ. Pocas personas encarnan mejor lo que significa «moverse en la vida por derecho». Y pocas personas también son capaces de destruir una semana de reflexiones dogmáticas con frases de cinco palabras. A ello contribuye, sin duda, un profundo conocimiento de la contabilidad pero, sobre todo, un sentido común fuera de lo normal.

Getafe a 30 de mayo de 2005

Prólogo

La monografía que me honro en presentar tiene su origen en la Tesis doctoral, brillantemente defendida por su autor en la Universidad Carlos III de Madrid, en junio de 2004, bajo el título «Normas contables y normas fiscales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». El hecho de haber dirigido aquel trabajo de Tesis posiblemente me inhabilite para su valoración, que difícilmente podría ser imparcial, pues aunque los planteamientos, razonamientos y conclusiones que en él se mantienen son mérito y responsabilidad de su autor, me encuentro próximo a muchas de sus posiciones. De ahí que haya de limitarme ahora a señalar algunos de sus rasgos más relevantes; precisamente aquellos que pueden contribuir a ilustrar sobre su contenido y, espero, animar a su lectura reposada.

En este sentido, lo primero que interesa señalar es el rigor dogmático con que se aborda un tipo de cuestiones que, por su carácter predominantemente técnico-contable, adolecían de un adecuado tratamiento jurídico-tributario. En efecto, pese a la publicación en 1987 del trabajo pionero de la Profesora COMBARROS VILLANUEVA, el estudio de las relaciones entre la normativa contable y fiscal se había producido, fundamentalmente, desde la perspectiva contable. Sólo la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al remitir para la determinación de su base imponible al resultado contable, «*determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio...*», daría lugar a un cierto resurgir del interés por estas cuestiones, aunque fuera, en ocasiones, desde una defectuosa comprensión de las normas contables como meras reglas técnicas o simples reglas de registro, a las que no cabría remitirse sin grave daño para la reserva constitucional de ley tributaria. Pues bien, tras el análisis y crítica de estas posiciones, en que la vehemencia propia de la juventud es compatible con el máximo rigor científico, el autor considera la relación entre el Balance fiscal y el Balance mercantil como un episodio más de la tradicional discusión sobre las relaciones entre Derecho tributario y Derecho privado que, lejos de resolver en los tradicionales términos abstractos, al uso en nuestra doctrina, propone dilucidar por referencia a problemas jurídicos bien concretos. Dicho con otras palabras, tras acreditar un conocimiento más que sobrado de dichos planteamientos abstractos, Andrés BÁEZ identifica los concretos ámbitos en que la relación entre Balance fiscal y Balance mercantil genera conflictos, proponiendo soluciones en el terreno aplicativo, mediante el empleo de las técnicas de interpretación e integración en materia tributaria. Y debe destacarse como merece que dichas soluciones concretas, para problemas prácticos relevantes, se proponen desde y

como consecuencia del empleo de las categorías de la teoría general del derecho, confirmando así que en este ámbito del conocimiento «no es lícito distinguir la teoría de la práctica, puesto que toda teoría, si es acertada, debe ser práctica y toda práctica, si quiere ser eficaz, debe tener adecuados fundamentos teóricos» (A. NIETO).

Junto a ello, en segundo lugar, vale la pena destacar que la monografía que presento, por razón de la metodología empleada, permite avanzar soluciones para algunos de los problemas que la regulación de la base imponible en nuestro Impuesto sobre Sociedades plantea tras las reformas que se han producido en el Derecho contable europeo y, como consecuencia, también en el ordenamiento contable interno, a partir de la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras; y, sobre todo, como consecuencia del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad¹, que el posterior Reglamento 1725/2003, de 29 de septiembre², adoptaría sin otros matices que los relativos a IAS 32 (Instrumentos financieros: presentación e información a revelar) e IAS 39 (Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración).

A pesar de que las disposiciones incorporadas a la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, parecen signo de una cierta resistencia a la admisión en España de las referidas normas internacionales de contabilidad en la regulación de las cuentas anuales no consolidadas y, por tanto, en el Balance fiscal³, algunas de las referidas reformas contables se introducen de forma incondicionada; al margen de que la Circular del Banco de España 4/2004, de 22 de diciembre, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros de entidades de crédito, ha modificado la Circular 4/1991, de 14 de junio, incorporando de forma indi-

recta IFRS/IAS para la regulación de los estados financieros individuales de las entidades de crédito y sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, de modo tal que integrarán el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades de crédito (SANZ GADEA). De ahí la conveniencia de analizar las consecuencias de la aplicación de esas nuevas normas contables, que habrán de ser tomadas en cuenta para la determinación de la repetida base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pues la remisión dinámica del artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴ conduce a que cualquier reforma del ordenamiento contable implique una modificación de la base imponible del Impuesto, a no ser que medie una norma de ajuste. Y, pese a la imposibilidad de predecir cuál será el comportamiento del legislador español, que hasta la fecha se ha limitado a introducir una opción en el régimen de los pagos fraccionados de las entidades que «*por exigencia de normas contables españolas de obligado cumplimiento deban utilizar en la formación de sus cuentas anuales individuales del año 2005 criterios contables adaptados a las normas internacionales de información financiera aprobadas por los reglamentos de la Unión Europea...*»⁵, a partir del análisis de la finalidad de IFRS/IAS, que considera tendencialmente más adecuada para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que la del vigente ordenamiento contable europeo, nuestro autor no sólo estima que no habrá razón alguna para proponer la derogación del principio de determinación material, sino que considera posible apuntar algunos de los ámbitos de conflicto que pueden generar determinados preceptos concretos de dichas normas internacionales de contabilidad, proponiendo en ocasiones las correspondientes soluciones aplicativas o, en su caso, los ajustes extracontables cuya introducción resultaría conveniente *de lege ferenda*.

La introducción de IFRS/IAS para las cuentas consolidadas de las entidades cotizadas, junto a su previsible expansión por vía indirecta, para alcanzar de algún modo también a las cuentas individuales, sobre todo como consecuencia de los requerimientos de los mercados financieros internacionales, que exigen ya la conversión a tales estándares de las cuentas de las entidades que aspiran a colocar en ellos títulos de renta fija o variable, constituye un horizonte ineludible que, precisamente por ello, invita a realizar algunas consideraciones complementarias, que han quedado expresamente al margen del trabajo presentado. Consideraciones relacionadas, para empezar, con el origen de las reglas de IAS/IFRS que,

1. En la terminología anglosajona *International Accounting Standards* (IAS en adelante), conocidos en los últimos tiempos como *International Financial Reporting Standards* (IFRS en adelante).
2. El 19 de noviembre de 2004 la Comisión adoptó el Reglamento 2086/2004 de la Comisión, por el que se modifica el Reglamento 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo por lo que se refiere a la inserción de la NIC 39.
3. Recuérdese que la disposición final undécima de la Ley 62/2003 afirma rotundamente que las Normas Internacionales de Contabilidad sólo se aplicarán, obligatoriamente, en la formulación de las cuentas consolidadas de los grupos cotizados en Bolsa y, opcionalmente, en las cuentas consolidadas de los grupos no cotizados.

4. Aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyo tenor coincide con el del artículo 10.3 de la Ley 43/1995.
5. En el artículo 61 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005.

como es sabido, se encuentra en los trabajos del *International Accounting Standards Comité* (actualmente *International Accounting Standards Board*), órgano técnico de una Fundación privada con sede en Londres, cuyo Consejo tiene según sus estatutos la competencia para publicar las normas internacionales de contabilidad, lo que ha hecho dudar sobre la idoneidad de una regulación que se remita a dichas reglas para la determinación de la renta societaria desde la perspectiva de la legalidad tributaria. Pues bien, como ha puesto de relieve W. SCHÖN, para solucionar tal problema debe tenerse en cuenta que tales reglas o estándares, de indiscutible origen privado, se convierten en derecho comunitario una vez que la Comisión, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento 1606/2002, con la asistencia del Comité de reglamentación contable, decide acerca de la aplicabilidad de las normas internacionales de contabilidad en la Comunidad; lo que hizo mediante el Reglamento 1725/2003, de la Comisión, de 29 de septiembre y sus sucesivas modificaciones, la última de las cuales se ha llevado a efecto –por cierto, con carácter retroactivo, desde el 1 de enero de 2005– por el Reglamento 1073/2005, de la Comisión, de 7 de julio, en lo que respecta a la Interpretación IFRIC 2, relativa a las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares, que afecta a IFRS/IAS 32 y 39.

Ahora bien, esa incorporación al ordenamiento comunitario de las reglas de IFRS/IAS no resuelve la cuestión, pues el procedimiento previsto en el citado Reglamento 1606/2002, en cuya virtud es la Comisión la que, con la sola asistencia del Comité de reglamentación contable, decide sobre la incorporación, o no, de las propuestas surgidas del *International Accounting Standards Board*, sólo puede explicarse en virtud de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión de acuerdo con el artículo 202 del Tratado; competencias que, sin embargo, no resultarían suficientes para justificar una intervención comunitaria en materia fiscal y, en concreto, en la determinación de la base imponible de los impuestos que gravan el beneficio empresarial en los distintos Estados miembros. Es cierto que son éstos quienes, en ejercicio de sus competencias tributarias en materia de imposición sobre sociedades, para cuya armonización en el ámbito comunitario europeo sólo cabe alegar títulos indirectos, deciden el sistema de determinación de la base imponible, tomando o no como punto de partida el resultado contable; pero no lo es menos, que si la contabilidad constituye en todo caso referencia obligada para la determinación del beneficio empresarial sujeto a tributación, al establecer estándares contables unitarios, la regulación comunitaria estará incidiendo, de un modo u otro, en el ámbito de las competencias tributarias de los Estados miembros. Así resulta, en cierto modo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando afirma su competencia para la interpretación de las normas contables comunitarias, incluso cuando se trata de determinar sus efectos en el ámbito tributario, como sucedió en la Sentencia de 14 de septiembre de 1999 (Asunto C-275/97,

DE+ES Bauunternehmung GmbH contra Finanzamt Bergheim)⁶, en que se limitó la competencia de las autoridades fiscales para evaluar las provisiones dotadas por una sociedad, al entender que la Administración no puede limitar a priori y de forma abstracta la dotación de la provisión global para riesgos de garantía a un porcentaje fijo del volumen de negocios sobre el que recaigan las garantías en cuestión, por no ser conforme a las reglas en la materia establecidas en la Cuarta Directiva 78/660/CEE sobre cuentas anuales.

A nadie escapan las implicaciones de este tipo de planteamientos, que la Comisión ha explicitado al considerar que la armonización contable «*puede contribuir en general al desarrollo futuro de una base común del impuesto sobre sociedades*», de manera que IFRS/IAS podrían caracterizarse como referencia o punto de partida para el establecimiento de esa base común que se considera elemento clave para eliminar los obstáculos fiscales al funcionamiento del mercado interior⁷. Sobre todo, porque se trataría de una armonización por vía indirecta de la imposición sobre sociedades de dudosa legitimidad, no tanto por la carencia de un título específico al efecto sino, sobre todo, porque mientras la armonización del derecho contable puede producirse por mayoría de los Estados miembros, la armonización fiscal continúa sujeta a la regla de la unanimidad; lo que, más allá de las opiniones que puedan mantenerse desde el punto de vista de la política fiscal sobre la conveniencia o inconveniencia de emplear el Balance mercantil para la determinación de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, proyecta no pocas dudas sobre esta forma de proceder.

Volviendo al trabajo que me cumple presentar, he de resaltar, en tercer lugar, el esfuerzo realizado por su autor para reconstruir, de forma coherente con su concepción sobre las relaciones existentes entre Balance fiscal y Balance mercantil, el régimen de la potestad de determinación del resultado contable, que no es más que una consecuencia lógica, en el ámbito de la gestión tributaria, del régimen de determinación de la base imponible establecido a partir de la Ley 43/1995. Se trata cabalmente de reconstruir un régimen jurídico que carece del adecuado desarrollo y, por ello, debe integrarse por referencia a la regulación general de los procedimientos de aplicación de los tributos, para determinar los órganos competentes para el ejercicio de la potestad, precisar el supuesto de hecho

6. Criterio confirmado posteriormente en la Sentencia de 7 de enero de 2003 (Asunto C-306/99, *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO) contra FA für Großunternehmen in Hamburg*).

7. Según la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales - Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria» COM (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001.

que habilita su ejercicio y establecer su consecuencia jurídica, que no es otra que la aplicación por parte de la Administración de las normas mercantiles que permiten el cálculo del beneficio o pérdida del ejercicio, esto es, del resultado contable a partir del cual, mediante la realización de los ajustes legalmente previstos, se determinará la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. De un régimen que se reconstruye a partir de un estudio desapasionado que viene a confirmar que el análisis científico, como decía ADAM SMITH, es el mejor remedio contra los prejuicios; que, en el caso que nos ocupa, subyacían en las manifestaciones de recelo frente a lo que se ha calificado como una potestad incondicionada o discrecional de la Administración tributaria, cuando no es más que una de las manifestaciones de la potestad liquidatoria en el concreto ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

También en esa tarea Andrés BÁEZ acredita una sólida formación que, unida a su gusto por el trabajo académico, permiten augurarle un brillante futuro en la docencia e investigación universitarias, incluso en las difíciles circunstancias que afrontan nuestros jóvenes investigadores, como consecuencia de la incertidumbre existente respecto a los procedimientos de acceso a los cuerpos de profesorado y que hacen particularmente meritoria su dedicación a estas tareas.

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Capítulo I

La novedad en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 43/1995 de 28 de diciembre, y sus repercusiones en las potestades administrativas de gestión

1. INTRODUCCIÓN. LAS RELACIONES ENTRE DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL Y FORMAL Y SU REPERCUSIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA DEL RESULTADO CONTABLE

La superación de los excesos a los que condujeron las teorías de la relación jurídico-tributaria compleja y de la función tributaria, bien a través de la reafirmación de concepciones obligacionales¹ o de la adopción de posiciones eclécticas (tesis de la fungibilidad de los esquemas conceptuales tributarios²), recupera

1. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. vol. II. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, pg. 74. En efecto, como precisa CASADO OLLERO, la visión de SAINZ DE BUJANDA no resulta integradora, en el sentido de ecléctica, sino meramente actualizadora de la concepción tradicional sobre la relación jurídica tributaria. CASADO OLLERO, Gabriel. «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pg. 370. Más recientemente, reafirmando el esquema obligacional: FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1999, pgs. 669-685.

2. Ésta ha constituido en efecto una de las vías de superación de los excesos descritos. En este caso, sin embargo, no se trata tanto de reafirmar el esquema obligacionista, como de elaborar una posición intermedia, sin duda ecléctica, que aporte las ventajas de los dos esquemas en disputa, excluyendo sus recíprocos efectos. No es éste el momento de describir todas las posiciones eclécticas (fungibles) que se han planteado en la doctrina italiana, y que son casi tantas como autores. En todo caso, existe una buena descripción de las mismas en: CASADO OLLERO, Gabriel. «Los esquemas conceptuales y dogmáticos...», *op. cit.*, pgs. 366-390.

el valor dogmático y pragmático de la distinción entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal³. Si por Derecho Tributario material entendemos el conjunto de normas que regulan lo que el tributo es y por Derecho Tributario formal el que hace lo propio respecto a cómo debe aplicarse, obtendremos respuesta a múltiples interrogantes que se plantean desde la óptica prescriptiva y, en lo que en este momento nos interesa, metodológica.

A partir de la definición sintética que se ha ofrecido, puede deducirse, como se ha hecho muy frecuentemente en la doctrina, la relación de condicionamiento e instrumentalidad⁴ en la que se sitúan, respectivamente, el Derecho Tributario formal y material. Instrumentalidad porque el Derecho Tributario formal constituye un vehículo de realización del primero. Condicionamiento, porque su carácter instrumental implica, necesariamente, que la forma de actuar del Derecho Tributario formal, e incluso su propia entidad, venga determinado por las características de las normas materiales a las que pretende dar aplicación.

La instrumentalidad a la que hacemos referencia no sólo implica ventajas indudables, desde la perspectiva del respeto de los principios jurídico formales esenciales del Derecho Financiero, señaladamente el principio de legalidad⁵, sino que aporta una enseñanza metodológica de gran valor. Si la relación entre ambas parcelas del Derecho Tributario se rige por los principios de condicionamiento e instrumentalidad, parece a todas luces evidente que el estudio de cualquier potestad administrativa deberá estar precedido del correspondiente análisis del ordenamiento sustantivo respecto del que dicha potestad deba recaer. Creo que esta premisa metodológica puede resultar válida para cualquier potestad y sea cual sea el ámbito concreto material sobre el que recaiga; sin embargo, hay que ser consciente de que, llevada al extremo, puede resultar una rémora en

el estudio de cualquier parcela del Derecho Tributario formal. Difícilmente puede sostenerse en efecto que todo estudio de las potestades de comprobación o liquidación deba venir precedido de un conocimiento y análisis exhaustivo previo del ordenamiento material respecto al que se ejercitan pues, sencillamente, este ámbito no resulta acotado.

Sin embargo en este estudio interesa especialmente la potestad de determinación del resultado contable, tipificada en el artículo 143 del TRLIS. Es ésta una potestad administrativa que la Administración podrá ejercitar en el ámbito estricto del Impuesto sobre Sociedades (luego veremos también si en algunos casos respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y, por ello, el estudio material previo resulta más sencillo que para cualquier otra potestad administrativa. Por eso resultará de especial valor el estudio del régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: ese régimen será, sin duda, el que resuelva, en ocasiones de forma parcial y, en otras, en términos absolutos, los problemas que la competencia, el supuesto de hecho y, sobre todo, la consecuencia jurídica de la potestad puedan plantear. Y ese es, justamente, el objetivo del primer capítulo de este trabajo.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades, amén de otros problemas, pone sobre la mesa el difícil asunto de las relaciones entre el Derecho Contable y el Derecho Fiscal en la imposición empresarial. A nuestro juicio, y de momento ésta funcionará como hipótesis de trabajo, la Ley 43/1995 supuso una innovación esencial en este sistema de relaciones, respecto a su inmediata antecesora. Esta innovación, en sede material, es la que ha obligado al legislador a reconocer la potestad de determinación del resultado contable en el artículo 148 de la LIS⁶; pero, sólo una vez que se haya fundamentado la novedad material, podrá hablarse con propiedad de una nueva potestad administrativa de gestión condicionada por la primera y tendencialmente orientada a su cumplimiento efectivo.

3. Valor que salvo por lo que se refiere a su función didáctica, ha sido prácticamente despreciado por los seguidores más fieles de las doctrinas procedimentalistas. Señaladamente en España: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. «Derecho Tributario material y formal». En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pgs. 275-276.

4. Esta instrumentalidad ya fue puesta de manifiesto en la doctrina obligacionista clásica: HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. Reprod. facs. de la ed. de: Berlín: Julius Springer, 1933. Herne [etc.]: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pg. 105. (En la traducción italiana frecuentemente manejada en nuestro país: HENSEL, Albert. *Diritto Tributario* (Traducción de Dino JARACH). Milan: Giuffrè, 1956, pg. 163). JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, pgs. 15-16. En la doctrina española ha defendido esta posición con especial ímpetu SÁINZ DE BUJANDA: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Sistema...», *op. cit.*, pg. 54.

5. Sobre este punto ha vuelto hacer especial hincapié SAINZ DE BUJANDA: *Notas de derecho financiero: introducción y parte general* (director Fernando SAINZ DE BUJANDA). Tomo I, volumen III. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975, pg. 85.

6. Puede sorprender que, en algunos casos, se siga haciendo referencia a artículos de la Ley 43/1995 cuando esta norma ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso nos estamos refiriendo al cambio que operó la Ley 43/1995, respecto a su inmediata antecesora y, en esa medida, tiene sentido hacer referencia a una norma derogada, tanto más cuanto el TRLIS constituye un texto refundido que, como tal, no ha acometido reforma material alguna.

2. LA INNOVACIÓN EN LA LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE DESDE UNA PERSPECTIVA MATERIAL

Al configurar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (también el del rendimiento de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) el legislador tributario cuenta, desde una perspectiva general, con dos opciones. De un lado, regular, de forma autónoma, el Balance Fiscal estableciendo las reglas de reconocimiento y valoración de ingresos y gastos y, por diferencia entre éstos, la base imponible (Sistemas de Balance Fiscal autónomo). De otro, aceptar, *prima facie*, las normas jurídico-privadas que regulen la determinación del resultado contable a efectos mercantiles estableciendo, en su caso, las salvedades que estime convenientes. (Sistemas de determinación del Balance Fiscal por el Mercantil). En este capítulo pretendemos demostrar cómo la Ley 43/1995 (TRLIS) ha supuesto el tránsito de un sistema de Balance Fiscal autónomo (Ley 61/1978) a uno de determinación.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introdujo dos novedades esenciales en la determinación de la base imponible del Impuesto, si se la compara con su inmediata antecesora. En efecto, la Ley vigente abre paso, en España, a los dos conceptos fundamentales que rigen, en la actualidad, el sistema de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal⁷: los principios de determinación material y de determinación formal del Balance Fiscal por el Balance Mercantil.

Se trata de dos modos diversos de relación entre las normativas contable y fiscal que fueron descritos, muy tempranamente, por la doctrina alemana, a medida que se reconocieron en el Derecho positivo de aquél país. Estos modos de relación suponen, en esencia, lo siguiente. La determinación material del Balance Fiscal por el Mercantil (*Materielle Maßgeblichkeit*), contenida en el § 5.1.1 de la *Einkommensteuergesetz*⁸ implica, en resumidas cuentas, que la normativa contable mer-

cantil es de aplicación para el cálculo de los rendimientos derivados de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, también, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades⁹. Por claridad quizás resulte conveniente transcribir el precepto. Señala dicho artículo¹⁰: «Los empresarios obligados en virtud de una norma legal a llevar libros de contabilidad y presentar cuentas de forma regular o los que lo hagan por propia iniciativa, sin existir dicha norma, determinarán el patrimonio empresarial (§ 4.1.1 EStG), al final del ejercicio, conforme a los principios mercantiles de ordenada llevanza de la contabilidad». Por su parte, la determinación formal del Balance Fiscal por el Mercantil (*Formelle Maßgeblichkeit*), regulada en el propio § 5.1 de la EStG en su frase segunda, supone que los derechos de opción concedidos al sujeto pasivo por la normativa fiscal deben ser ejercitados de conformidad con la elección que se haya hecho en el Balance Mercantil.

Detectar convenientemente estos dos modos de relación en nuestro Derecho Tributario empresarial no sólo ilustra, desde una perspectiva histórica, el cambio esencial que supuso la aprobación de la Ley 43/1995, sino que resulta absolutamente imprescindible en un estudio como el que se emprende. De un lado, porque los conceptos de determinación material y formal permiten afrontar, desde esquemas dogmáticos precisos, los diversos problemas que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades puede plantear. De otro, porque, si se asumen las relaciones de condicionamiento e instrumentalidad entre Derecho Tributario formal y material, a las que he hecho referencia más arriba, el conocimiento de los esquemas normativos básicos para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades resulta imprescindible para el estudio de la competencia y, sobre todo, del presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica de la potestad administrativa de determinación del resultado contable (art. 143 TRLIS).

Por ello, deben estudiarse por separado los conceptos de determinación material y determinación formal, detectando, si no resultara evidente a primera vista, las normas de las que se deriven dichos conceptos, contrastándolas con el sistema de relaciones entre normas contables y normas fiscales en la Ley 61/1978 y, en definitiva, sentando las bases sobre las que se asentará el análisis de los conflictos que puede engendrar un sistema de determinación (Capítulo II) y de la potestad de determinación del resultado contable (Capítulo III).

7. Somos conscientes de que los conceptos de Balance Mercantil y Balance Fiscal resultan extraordinariamente equívocos. De un lado porque, como es sabido, el Balance Mercantil constituye sólo uno de los documentos que integran las cuentas anuales (definición del CCom). De otro, porque, desde una óptica estrictamente documental, no puede hablarse de un Balance Fiscal. Por ello, por Balance Mercantil debe entenderse el conjunto de normas de Derecho Privado que regulan la determinación del resultado contable del ejercicio (Beneficio o Pérdida del período). El Balance Fiscal, por su parte, puede identificarse con el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. A pesar de la confusión a la que pueden conducir estas denominaciones, a lo largo del trabajo se emplearán repetidamente pues, de un lado, evitan largas perífrasis y, de otro, entroncan con la terminología tradicional en el Derecho comparado.

8. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemán (en adelante EStG).

9. De conformidad con la remisión a la EStG que contiene el § 8 de la *Körperschaftsteuergesetz* (Ley del Impuesto sobre Sociedades).

10. La traducción es mía y, por tanto, asumo toda la responsabilidad de la misma.

2.1. LA DETERMINACIÓN MATERIAL DEL BALANCE FISCAL POR EL BALANCE MERCANTIL. LA NOVEDAD ESENCIAL DE LA LEY 43/1995

Desde una perspectiva material, el sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ha cambiado notablemente, a partir de la aprobación de la Ley 43/1995. Para demostrar esta afirmación basta comparar los conjuntos normativos que componían el régimen de determinación de la base imponible en el sistema de 1978 y en el vigente. Es de sobra conocido que el régimen de determinación de la base imponible en la Ley 43/1995 resulta de una combinación de normas recogidas en la Ley 43/1995 (las que establecen los ajustes extracontables) y en la normativa contable (a las que remite el artículo 10.3 TRLIS). Por mucho que se pretenda complicar el esquema del régimen, toda norma incluida en el mismo pertenecerá, orgánicamente, a uno u otro de estos grupos. Las normas que regulan ajustes extracontables no son más que reglas reguladoras de elementos particulares del régimen, previstas para supuestos o instituciones a las que el legislador no considera conveniente la aplicación, o la aplicación incondicionada, de la normativa contable.

El sistema de la Ley 61/1978 resultaba, por su parte, bien distinto. A pesar del valor de remisión normativa que algunos sectores doctrinales han querido atribuir a los artículos 16.1 y 30.3 de esa Ley¹¹, el sentido de estos preceptos y el del artículo 10.3 TRLIS resulta bien distinto, como veremos a continuación. Pero, aunque dichos preceptos prescribieran una remisión a las normas contables, el desarrollo de la Ley dio lugar a una realidad diferente. En efecto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 2631/1982, de 15 de octubre) detalló, hasta tal punto, la regulación de los ingresos, de los gastos y de la valoración de ambos, que convirtió la remisión, si es que tal remisión existió alguna vez, en inoperante. El Reglamento del Impuesto regulaba, en sus artículos 37 a 145, los ingresos computables y los gastos deducibles así como la valoración de éstos. Con esa regulación tan detallada puede comprenderse lo difícil que resultaba hablar de una remisión normativa al Derecho Contable Mercantil.

Lo sostenido en estas líneas se ve corroborado por dos datos adicionales de los que debe dejarse constancia: 1) La doctrina denunciaba, de forma insistente, la interferencia de la normativa fiscal en la contable. Es decir, no es sólo que las normas contables no incidieran en la determinación de la base imponible del Impuesto, si-

11. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio. Análisis contable y jurídico-tributario*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1987, pgs. 260-261. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*. Valladolid: Lex Nova, 1992, pgs. 78-81. GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. *El hecho imponible, rendimientos presuntos y precios de transferencia*. Madrid: Banco Exterior de España, 1989, pg. 144, aunque de forma menos rotunda.

no que, al contrario, era el Reglamento del Impuesto el que interfería en la contabilidad, estableciendo obligaciones formales distintas de las impuestas por la normativa mercantil y alterando, incluso, principios y reglas contables¹². Siendo así la situación, al menos hasta la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990, no puede sostenerse, en modo alguno, que existiese una remisión normativa a legislación contable mercantil. 2) El Plan General de Contabilidad, hasta la aprobación del vigente, era de llevanza voluntaria y, difícilmente, podía sostenerse que las exigencias del artículo 37.2 RIS obligaran a las sociedades mercantiles a registrar sus operaciones conforme al citado Plan¹³. Esto, por sí solo, no sería suficiente como para rechazar la remisión de la LIS al Plan General de Contabilidad, como pretende ESTEBAN MARINA¹⁴, pues sería posible que las normas fiscales establecieran la obligatoriedad de seguir el Plan, lo que posibilitaría una remisión normativa a las normas que éste contuviera. Sin embargo, no es fácil deducir, ni de los preceptos de la Ley 61/1978 (señaladamente el art. 30.3), ni de las obligaciones formales reguladas en los artículos 281 y 282 del RIS, semejante deber de llevanza.

Y precisamente de esa falta de remisión normativa, o de su desvirtuación por el grado de detalle del Reglamento, se deriva esta novedad a la que hacemos referencia. En efecto, en el régimen de determinación de la base imponible de la Ley 61/1978, las reformas del Derecho Contable eran indiferentes para la determinación de la base imponible, pues la Ley del Impuesto no remitía a estas normas ya que, de sus propios contenidos, así como, sobre todo, de los del Reglamento, se deducían todas las normas del régimen de determinación de la base. Prueba indudable de esta indiferencia es la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 (RD 1643/1990, de 20 de diciembre), incapaz de incidir en la determinación de la base imponible del Impuesto a pesar de constituir la piedra angular del Derecho

12. CUBILLO VALVERDE, Carlos. «Contabilidad y fiscalidad». En *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*. In memoriam José Antonio García García (1943-1981). Barcelona: Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, 1983, pg. 37. ALCÁNTARA, Pedro; GONZÁLEZ, Ángel Luis. «Relaciones entre criterios contables y fiscales...», *op. cit.*, pgs. 77-78, 90-91. ESTEBAN MARINA, Ángel. «La contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades». En *Gaceta Fiscal*, 1985, mayo, pg. 115. ESTEBAN MARINA, Ángel. «Criterio general para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la contabilidad para su cálculo». En *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades*. Tomás Millán in memoriam. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pg. 126 (aunque califica las influencias de recíprocas). LÓPEZ MARTÍNEZ, Nicomedes «Notas sobre el modelo de relaciones entre normas mercantiles y fiscales». En *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1991, pg. 51.
13. En este sentido ESTEBAN MARINA, Ángel. «Criterio general para la determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 134.
14. Señala: «[...] la propia voluntariedad en su llevanza (se refiere al Plan General de Contabilidad de 1973) lo excluía de cualquier posible incidencia fiscal». ESTEBAN MARINA, Ángel. «Criterio general para la determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 133.

Contable español a partir de ese mismo año¹⁵. Sólo una interpretación forzada de la disposición final 7ª del Real Decreto podría hacer pensar en una derogación de las normas fiscales, no sólo en lo que respecta a su regulación de la contabilidad mercantil, sino también en lo que atañe a la determinación de la base imponible del Impuesto¹⁶. Sin embargo, el texto de la Disposición no induce, a mi juicio, a pensar en una declaración de tan amplios efectos. En primer lugar, porque la derogación se conecta de forma lógica («En consecuencia...») con la obligación de los sujetos pasivos de los distintos tributos incluidos en el ámbito subjetivo marcado por el propio Real Decreto de contabilizar sus operaciones conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, lo que pone sobre la pista de que la derogación afecta, exclusivamente, al ámbito contable. Pero es que además, el segundo párrafo de la Disposición añade un contenido definitivo: «*Lo dispuesto en los párrafos anteriores no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidas para los diferentes tributos y, en particular, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*». Creo que este párrafo resulta definitivo en la discusión que nos ocupa: los criterios aplicables para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tras la aprobación del RD 1643/1990 siguieron siendo los mismos que anteriormente, es decir, los establecidos en la Ley y, sobre todo, en el Reglamento del Impuesto¹⁷.

15. Esto no significa que la aprobación del PGC no marcara un antes y un después en las relaciones entre Derecho Fiscal y Derecho Contable en nuestro país. En efecto la Disposición Final 7ª establece que «[...] quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y, en particular, las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la obligación de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas». En efecto, esta derogación se ha entendido como la declaración definitiva de independencia de las normas contables respecto a las fiscales (vid. por todos GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Tecnos, 1999, pg. 77). En efecto, las normas fiscales ya no determinan obligaciones mercantiles específicas, ni imponen modos de contabilizar a efectos mercantiles, lo que no significa, como puede entenderse fácilmente, que esta influencia se dé a la inversa, es decir, que la norma fiscal asuma los criterios normativos contables para la determinación de la base imponible del Impuesto.

16. Una interpretación de este tipo ha sido sostenida por sectores no fiscalistas: CUBILLO VALVERDE, Carlos. «La Reforma contable en España». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 63, 1990, pg. 315. GARBAYO SALAZAR, Eduardo. *La empresa: Valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias*. Madrid: Reus, 1994, pg. 21.

17. Por esta razón creo que las medidas introducidas en la Ley del Impuesto por el Decreto Ley 5/1990, de 20 de diciembre resultaban ociosas, en la medida en que su pretensión fuese impedir la aplicación de las normas del Plan General de Contabilidad para la determinación de la base imponible del Impuesto. Esta intención ha sido resaltada por la doctrina (PÉREZ DE ALGABA CUENCA, Manuel. «Modelos de relación entre contabilidad y fiscalidad. El principio de inscripción contable». En *Monografías Carta Tributaria*, núm. 156, pg. 2. En el mismo sentido citando al anterior: GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre

Si en el régimen de la Ley 61/1978 las reformas de la normativa contable resultaban indiferentes, no ocurre lo mismo en el sistema determinado en la Ley 43/1995 hasta el punto de que cualquier cambio en el Derecho Contable, salvo que sobre ese concreto aspecto recaiga una norma de ajuste, implica una reforma del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto¹⁸, entendido como el conjunto de normas que permiten el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica.

Las diferencias detectadas en los grupos normativos que componen, en la actualidad, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto en los que componían el mismo en la Ley 61/1978 obedecen, a mi juicio, a las diversas conexiones que pueden establecerse entre la contabilidad (en un sentido amplio) y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Para entender, en toda su complejidad, el cambio esencial que ha supuesto la aprobación de la Ley 43/1995 en el sistema de relaciones entre base imponible y contabilidad, conviene, primeramente, precisar las diversas acepciones del concepto de contabilidad que pueden manejarse. Y es que, con frecuencia, se hace alusión a la remisión a la contabilidad por parte de las leyes fiscales, sin parar mientes en que, bajo esa rúbrica, pueden entenderse englobados conceptos muy distintos.

Desde la doctrina mercantil, se han señalado determinados «aspectos» de lo que, habitualmente, entendemos por contabilidad¹⁹. Sin embargo, por lo que ahora nos interesa, debemos hacer frente a una distinción básica, que no parece estar clara en nuestra doctrina. Utilizando el término contabilidad, algunos sectores de nuestra doctrina se refieren, de forma indistinta, a las cuentas anuales y, en particular, a la cuenta de pérdidas y ganancias en su dimensión estrictamente fáctica, es decir, a los hechos que subyacen a la contabilidad, tal y como han sido determinadas por los sujetos pasivos y al Derecho contable, es decir, el conjunto

Sociedades...», *op. cit.*, pg. 79 [nota 172]) y, desde luego, puede extraerse con facilidad de la Exposición de Motivos de la Ley.

18. Esta circunstancia está en el origen de los grandes retos que tiene planteados en la actualidad la base imponible del Impuesto. Entre otros, y sin perjuicio de que este problema sea objeto de análisis en el tercer capítulo de este trabajo, hay que hacer referencia a la introducción en nuestro ordenamiento contable, por imposición comunitaria, de las normas de contabilidad internacional (*International Accounting Standards*). Es evidente que en un sistema de separación radical entre resultado contable y base imponible del Impuesto (Balance Fiscal autónomo) semejante problema no podría plantearse jamás.

19. Así VICENT CHULIÁ, Francisco. «La legislación mercantil en materia contable (en los últimos diez años)». En *Perspectivas actuales del Derecho Mercantil* (coord. Fernando SÁNCHEZ CALERO). Pamplona: Aranzadi, 1995, pgs. 222-225, distinguiendo el aspecto de actividad empresarial, el de ciencia y técnica y, por último, el de sistema de información.

de normas que permiten llegar a dicho resultado. Este uso del mismo término para designar realidades diferentes conduce, necesariamente, a graves confusiones. Veamos dónde residen las diferencias.

Para entender esta distinción conviene hacer referencia al ciclo contable, es decir, el proceso que permite determinar el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Una vez abierta la contabilidad, las operaciones de la empresa se van registrando en su libro diario. Es decir, las entradas y salidas patrimoniales de la empresa van quedando reflejadas en los asientos de dicho libro. Al cierre del ejercicio, se procede a realizar las operaciones de regularización por existencias, depreciación de activos o ajustes por periodificación. Con toda esa información, se salda la Cuenta de Pérdidas y Ganancias quedando cerradas las cuentas de gestión y arrojando un resultado contable (ganancia o pérdida del ejercicio). De este resumen sencillo del ciclo contable pueden extraerse, sin excesiva dificultad, las diferencias a las que aludíamos más arriba.

La contabilidad, en uno de los sentidos más arriba aludidos, se configura como el conjunto de hechos que subyacen a los documentos contables (existencia de activos, compras, ventas, etc.). Por el contrario, en su segunda acepción la contabilidad (aquí prefiero hacer referencia al Derecho Contable) abarca al conjunto de normas jurídicas que, a partir de los hechos de la realidad, permiten cifrar el resultado (consecuencia jurídica).

La novedad en la Ley 43/1995 reside, precisamente, en el cambio, o más bien en la ampliación, del concepto de contabilidad con el que el Balance Fiscal pretende conectar. Porque, en términos generales, la Ley del Impuesto sobre Sociedades puede remitir parte del régimen de determinación de su base imponible a las normas contables (conexión normativa) o, partiendo de un sistema de Balance Fiscal Autónomo, dar por buenos los hechos que subyacen a la cuenta de pérdidas y ganancias rendida por el sujeto pasivo, aplicando a éstos las normas, estrictamente fiscales, que disciplinan el reconocimiento de ingresos y gastos y su valoración (conexión probatoria). Y ésta ha sido la novedad fundamental de la Ley 43/1995 que configura un régimen de determinación, en el que lo relevante es, precisamente, el Derecho Contable que integra, junto a las normas de ajuste, el régimen de determinación de la base imponible²⁰, a diferencia de un sistema, como el de 1978, en el que la conexión normativa no era posible.

20. He defendido, no por escrito, que la función de la contabilidad ha cambiado en la Ley 43/1995. Así, sostuve en el Instituto de Estudios Fiscales que la contabilidad constituía no sólo un medio de prueba (como en la Ley 61/1978) sino también un resultado de la prueba. Esta afirmación no fue interpretada con toda la precisión que yo hubiera querido y, de esa forma, en el resumen de mi intervención posteriormente publicado se dice lo siguiente: «Hoy en día

Para demostrar la corrección de las afirmaciones vertidas más arriba deben contrastarse las disposiciones que regulaban la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 61/1978 y las que lo hacen en la actualidad. Para ello intentaremos defender, de un lado, que los preceptos a los que, tradicionalmente, se ha atribuido un valor de remisión a las normas contables carecen de tal valor. De otro, intentaremos demostrar que, dichos preceptos, lo único que hacían era reconocer la conexión fáctica de los documentos contables y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

A) La renuncia a la regulación por la norma remitente. La inexistencia de conexión normativa en la Ley 61/1978

Algunos sectores de la doctrina quisieron ver en la Ley del Impuesto de 1978, y en su Reglamento de desarrollo, una remisión a la normativa contable para la determinación de la base imponible del Impuesto²¹. Esta pretendida cercanía entre los modelos de determinación de la base imponible en la Ley de 1995 y su inmediata antecesora ha querido verse en dos preceptos de la Ley 61/1978, en concreto, sus artículos 16 y 30.3. Señalaba el primer precepto: «*Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad, con las especialidades y excepciones previstas en la presente Ley y demás normas de naturaleza tributaria*». Por su parte el artículo 30.3 de la misma ley establecía²²: «*La declaración a que se refiere el número 1 anterior se ajustará a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación*».

la contabilidad sigue siendo un medio de prueba, conforme al artículo 139.2 de la LIS, pero es también un resultado de la prueba, porque si la base imponible arranca del resultado contable –saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias–, para hallarla, primero habrá que determinarlo» («La potestad de determinación del resultado contable y la estimación indirecta de bases imponibles a debate». En *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2001, pg. 48). La parte señalada en cursiva no responde a mis reflexiones sobre el particular y espero, en las páginas que siguen, poder sintetizar cuál es mi opinión al respecto.

21. De forma expresa: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. «La empresa y su valoración...», *op. cit.*, pgs. 253 y 260, aludiendo también al término remisión. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «Gastos deducibles...», *op. cit.*, pg. 81, aunque utiliza términos diversos para referirse a la misma realidad (incorporación, asunción, base, etc.). PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*, 2ª edición. Valladolid: Lex Nova, 1998, pg. 39.
22. Referencias a este precepto pueden encontrarse en: RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex nova, 1997, pg. 551, aunque la posición particular de este autor debe matizarse, como veremos más adelante. En igual sentido, antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. «La empresa y su valoración...», *op. cit.*, pg. 253.

También ciertos preceptos del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades han llevado a sostener la tesis que comentamos. En efecto, el artículo 37.2 RIS establecía que: «*Por regla general, y sin perjuicio de las particularidades de este Reglamento, serán de aplicación los criterios y principios técnicos establecidos en el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, o en los Planes Sectoriales correspondientes*». Este artículo²³ se ha visto como la constatación de que la base imponible asumía el resultado contable como punto de partida. Quizás su carácter más explícito, frente a las reglas de los artículos 16 y 30 de la Ley, haya provocado que la doctrina se refiera de forma mayoritaria a ellos para sostener la tesis de que ya la Ley 61/1978 preconizaba un sistema de determinación de la base imponible del Impuesto, partiendo de las normas contables²⁴.

Sin embargo, tanto en los preceptos de la Ley de 1978, como en su reglamento de desarrollo, no había una remisión al Derecho Contable sino, exclusivamente, a los hechos contables que se derivaban de unos libros de contabilidad correctamente llevados²⁵.

En las remisiones normativas, y utilizamos el término en sentido amplio, la llamada al objeto de la remisión resulta esencial²⁶, de eso no cabe duda, pero de igual importancia resulta, en este mecanismo nomogenético, la renuncia por la norma remitente a la regulación de la materia remitida. En este sentido se ha pronunciado de forma reiterada la doctrina aunque, en algunos casos, por pura evi-

23. Aunque también la doctrina ha hecho referencia a otros preceptos del RIS de 1982. En este sentido, merecen especial atención el artículo 36.1 RIS: «*Con carácter general, la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos o producidos en el ejercicio, deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento*» y 38.1 RIS: «*Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad*».

24. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 551. ORTÍZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Colex, 2001, pg. 23. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «Gastos deducibles...», *op. cit.*, pgs. 81-83 (haciendo alusión a los artículos 36 y 38). CALVO BAILO, José Antonio. «Valoración de ingresos y gastos (Principios generales)». En *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades*. Tomás Millán in memoriam. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pgs. 143-144.

25. Como veremos a continuación una remisión a «hechos» no puede calificarse como remisión en sentido técnico.

26. Tan es así que, en las definiciones ofrecidas de este expediente normativo, la llamada o referencia ocupa un papel preferente. Así: BERNARDINI, Aldo. *Produzione di norme giuridiche mediante rinvio*. Milán: Giuffrè, 1966, pg. 2. que alude a la *referencia expresa o implícita*. La mayor parte de la doctrina prefiere utilizar el propio verbo remitir.

dencia, hasta se omite el requisito²⁷. Si trasladamos esta exigencia a las supuestas normas remitentes de la Ley 61/1978, o de su Reglamento de desarrollo, podremos llegar a la conclusión de que, efectivamente, no existía en ellas remisión de ningún género.

En efecto, tanto en la Ley 61/1978 como en su reglamento, resultaba difícil detectar la renuncia a la regulación a la que aludíamos más arriba. En la Ley se detallaban con relativa minuciosidad los ingresos computables (artículo 12 LIS) y los gastos deducibles (artículos 13 y 14 LIS), es decir, los elementos que deben ser tomados en cuenta para la determinación de los rendimientos. En lo que atañe a la valoración de los rendimientos, y a pesar del enunciado literal del artículo 16.1 LIS, conviene no perder de vista el segundo párrafo del mismo artículo que limita el valor de las partidas deducibles a efectos de evitar sobrevaloraciones de gastos que incidan de forma artificiosa a la baja sobre el beneficio²⁸. Podría pensarse que esta regla deja incólume, al menos, la remisión a efectos de la valoración de los ingresos computables. Como veremos posteriormente, el Reglamento desvanece esa posibilidad. Si detallada resultaba la regulación de la Ley en lo que se refiere a los rendimientos, mucho más, si cabe, sobre todo en lo que atañe a la valoración, lo era respecto a los incrementos y disminuciones de patrimonio. En efecto, el artículo 15 de la Ley, en sus ocho párrafos, detallaba con absoluta precisión tanto el propio concepto de incremento y disminución de patrimonio (con normas abundantes de exención y no sujeción) como la valoración de esta fuente de renta. En este caso, el juego de las normas contables resultaba nulo.

Por si la ley no resultara suficientemente detallada, tanto en la fijación de ingresos y gastos como en su valoración, el Reglamento terminaba por eliminar cualquier posibilidad de remisión a las normas contables y lo hacía, precisamente, por la regulación exhaustiva de las partidas que debían ser computadas y su regulación. En lo referente a los ingresos computables y los gastos deducibles, ya

27. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Volumen I. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, pg. 356, aludiendo a la «*renuncia a regular total o parcialmente la materia a la que se refiere*». GARCÍA DE ENTERRÍA: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. Volumen I. 9ª edición. Madrid: Civitas, 1999, pg. 262, haciendo referencia a que *la norma remitente se desentiende del contenido concreto de la norma remitida*. También en la doctrina alemana ARNDT, Gottfried. «Die dynamische Rechtsnormverweisung in verfassungsrechtlicher Sicht». En *Juristische Schulung*, Heft 11, pg. 784. que se refiere a una ley que no determine de forma completa sus supuestos de hecho. SCHÜNEMANN, Bernd. «Las reglas de la técnica en Derecho Penal» (Traducción de Manuel CANCIO MELIÁ y Mercedes PÉREZ MANZANO). En *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo XLI, 1988, pg. 309 aludiendo a la carencia total o parcial de contenido semántico.

28. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. «La empresa y su valoración...», *op. cit.*, pg. 261.

hemos dicho más arriba que el RD 2631/1982 dedicaba una cantidad muy importante de su articulado a su regulación, dejando un espacio nulo a la norma contable. Esto, y no otra cosa, explica que el RIS de 1982 fuera calificado como un Plan Contable Fiscal²⁹.

Respecto a la valoración, aspecto más espinoso, tampoco dejaba excesivo lugar a dudas el Reglamento del Impuesto. Hablamos de aspecto espinoso, por cuanto el artículo 38 RIS, encargado en términos generales de la valoración, resultaba francamente desconcertante. En efecto, señalaba el citado precepto que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, entendiendo por tales los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento. Este artículo implicaba, en principio, una regulación semejante a la vigente, con una remisión general a las normas contables (*«los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización»*) y una previsión genérica de especialidades tributarias (*«criterios y reglas establecidas en este Reglamento»*). Sin embargo, esto no puede sostenerse si se profundiza un poco más en las reglas de valoración que regían el sistema en la Ley de 1978.

De un lado, la supuesta remisión a la normativa contable quedaba un tanto desdibujada por la manera en que ésta se realizaba. En efecto, el artículo 38 del RIS no remitía, a efectos de valoración, al conjunto de las normas contables, sino que, por el contrario, se limitaba a señalar que *«se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización»*. Por el contrario, cuando el precepto pretendía determinar la regulación más concreta de la valoración, hacía referencia a los criterios y las reglas fijadas en el Reglamento.

De otro lado, debe reseñarse que el artículo 40 del RIS detallaba absolutamente los componentes del precio de adquisición, que constituye el criterio básico de valoración de los bienes materiales e inmateriales³⁰. De igual manera se detallaba el concepto de coste de producción³¹, igualmente útil a efectos de la

valoración del inmovilizado y del circulante. Por lo tanto, también respecto a la valoración, la supuesta remisión a la normativa contable se veía contradicha por el desarrollo reglamentario.

Pero existe un argumento adicional. Tanto el artículo 16 de la Ley 61/1978 como el artículo 38 de su Reglamento de desarrollo incorporaban en su redacción un inciso, que termina convenciéndonos de que, efectivamente, éstas normas no implicaban una remisión normativa. En efecto, ambos preceptos condicionaban el cómputo de ingresos y gastos por su valor contable, al hecho de que la contabilidad reflejara, en todo momento, la verdadera situación patrimonial de la sociedad. No parece razonable que la efectiva remisión a las normas contables por los preceptos de la LIS y del RIS se condicione a la veracidad de la contabilidad llevada por el empresario en el reflejo de la situación patrimonial de la sociedad. La remisión a la normativa contable significa que las normas del Derecho Contable son aplicables a efectos fiscales, es decir, que dichas normas sirven al objetivo de cuantificar la obligación tributaria que corresponda en virtud del Impuesto. Y esa regulación, en caso de encontrarnos ante una verdadera remisión normativa, no puede condicionarse a que la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la empresa³². Si tanto la antigua LIS como su reglamento de desarrollo contenían semejante condicionante, la conclusión debe ser clara: en dichos preceptos, frente a lo que ocurre en el artículo 10.3 del TRLIS vigente, no existía una remisión normativa; por el contrario, y como veremos seguidamente, nos encontrábamos ante una norma de propósitos mucho más modestos.

Por lo tanto, a partir de las ideas expuestas, creo que puede afirmarse que en la Ley 61/1978 no existía la conexión normativa que, como estamos viendo, caracteriza a la Ley 43/1995. Esta última establece, en su artículo 10.3, una remisión inequívoca a la normativa contable. Pero es que además, en su desarrollo ulterior, permanece fiel a su punto de partida recogiendo, de forma fragmentaria, una serie de ajustes extracontables que, lejos de constituir un régimen completo de ingresos gastos y valoración, se limita a fijar normas particulares, referidas a supuestos concretos³³.

29. CUBILLO VALVERDE, Carlos. «Contabilidad y fiscalidad...», *op. cit.*, pg. 37. ALCÁNTARA, Pedro; GONZÁLEZ, Ángel Luis. «Relaciones entre criterios contables y fiscales...», *op. cit.*, pg. 77.

30. Señalaba el artículo 40.2 RIS: *«El precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento. Se considerarán gastos accesorios los de transporte, seguro de transporte, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o que supongan un mayor valor. No se entenderá que forman parte del precio las indemnizaciones y sanciones derivadas de la operación»*.

31. De igual manera el artículo 40.3 RIS indicaba: *«El coste de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares los costes directamente imputables al producto considerado, así como la fracción correspondiente de los costes indirectos habidos en el periodo de elaboración o fabricación»*.

32. De hecho, el artículo 10.3 del vigente TRLIS, que es una auténtica norma remisiva, no contiene una condición de ese tipo.

33. Con esto no pretendemos sostener, como es habitual en la doctrina española, que las normas de ajuste extracontable sean «excepcionales». En primer lugar porque tal calificación resulta enormemente equívoca y controvertida además, porque obstaculiza la construcción de una teoría coherente y racional sobre las relaciones entre Balance Fiscal y Balance Mercantil. Sobre estos problemas volveremos más tarde.

hemos dicho más arriba que el RD 2631/1982 dedicaba una cantidad muy importante de su articulado a su regulación, dejando un espacio nulo a la norma contable. Esto, y no otra cosa, explica que el RIS de 1982 fuera calificado como un Plan Contable Fiscal²⁹.

Respecto a la valoración, aspecto más espinoso, tampoco dejaba excesivo lugar a dudas el Reglamento del Impuesto. Hablamos de aspecto espinoso, por cuanto el artículo 38 RIS, encargado en términos generales de la valoración, resultaba francamente desconcertante. En efecto, señalaba el citado precepto que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, entendiendo por tales los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento. Este artículo implicaba, en principio, una regulación semejante a la vigente, con una remisión general a las normas contables (*«los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización»*) y una previsión genérica de especialidades tributarias (*«criterios y reglas establecidas en este Reglamento»*). Sin embargo, esto no puede sostenerse si se profundiza un poco más en las reglas de valoración que regían el sistema en la Ley de 1978.

De un lado, la supuesta remisión a la normativa contable quedaba un tanto desdibujada por la manera en que ésta se realizaba. En efecto, el artículo 38 del RIS no remitía, a efectos de valoración, al conjunto de las normas contables, sino que, por el contrario, se limitaba a señalar que *«se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización»*. Por el contrario, cuando el precepto pretendía determinar la regulación más concreta de la valoración, hacía referencia a los criterios y las reglas fijadas en el Reglamento.

De otro lado, debe reseñarse que el artículo 40 del RIS detallaba absolutamente los componentes del precio de adquisición, que constituye el criterio básico de valoración de los bienes materiales e inmateriales³⁰. De igual manera se detallaba el concepto de coste de producción³¹, igualmente útil a efectos de la

valoración del inmovilizado y del circulante. Por lo tanto, también respecto a la valoración, la supuesta remisión a la normativa contable se veía contradicha por el desarrollo reglamentario.

Pero existe un argumento adicional. Tanto el artículo 16 de la Ley 61/1978 como el artículo 38 de su Reglamento de desarrollo incorporaban en su redacción un inciso, que termina convenciéndonos de que, efectivamente, éstas normas no implicaban una remisión normativa. En efecto, ambos preceptos condicionaban el cómputo de ingresos y gastos por su valor contable, al hecho de que la contabilidad reflejara, en todo momento, la verdadera situación patrimonial de la sociedad. No parece razonable que la efectiva remisión a las normas contables por los preceptos de la LIS y del RIS se condicione a la veracidad de la contabilidad llevada por el empresario en el reflejo de la situación patrimonial de la sociedad. La remisión a la normativa contable significa que las normas del Derecho Contable son aplicables a efectos fiscales, es decir, que dichas normas sirven al objetivo de cuantificar la obligación tributaria que corresponda en virtud del Impuesto. Y esa regulación, en caso de encontrarnos ante una verdadera remisión normativa, no puede condicionarse a que la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la empresa³². Si tanto la antigua LIS como su reglamento de desarrollo contenían semejante condicionante, la conclusión debe ser clara: en dichos preceptos, frente a lo que ocurre en el artículo 10.3 del TRLIS vigente, no existía una remisión normativa; por el contrario, y como veremos seguidamente, nos encontrábamos ante una norma de propósitos mucho más modestos.

Por lo tanto, a partir de las ideas expuestas, creo que puede afirmarse que en la Ley 61/1978 no existía la conexión normativa que, como estamos viendo, caracteriza a la Ley 43/1995. Esta última establece, en su artículo 10.3, una remisión inequívoca a la normativa contable. Pero es que además, en su desarrollo ulterior, permanece fiel a su punto de partida recogiendo, de forma fragmentaria, una serie de ajustes extracontables que, lejos de constituir un régimen completo de ingresos gastos y valoración, se limita a fijar normas particulares, referidas a supuestos concretos³³.

29. CUBILLO VALVERDE, Carlos. «Contabilidad y fiscalidad...», *op. cit.*, pg. 37. ALCÁNTARA, Pedro; GONZÁLEZ, Ángel Luis. «Relaciones entre criterios contables y fiscales...», *op. cit.*, pg. 77.

30. Señalaba el artículo 40.2 RIS: *«El precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento. Se considerarán gastos accesorios los de transporte, seguro de transporte, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o que supongan un mayor valor. No se entenderá que forman parte del precio las indemnizaciones y sanciones derivadas de la operación»*.

31. De igual manera el artículo 40.3 RIS indicaba: *«El coste de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares los costes directamente imputables al producto considerado, así como la fracción correspondiente de los costes indirectos habidos en el período de elaboración o fabricación»*.

32. De hecho, el artículo 10.3 del vigente TRLIS, que es una auténtica norma remissiva, no contiene una condición de ese tipo.

33. Con esto no pretendemos sostener, como es habitual en la doctrina española, que las normas de ajuste extracontable sean «excepcionales». En primer lugar porque tal calificación resulta enormemente equívoca y controvertida además, porque obstaculiza la construcción de una teoría coherente y racional sobre las relaciones entre Balance Fiscal y Balance Mercantil. Sobre estos problemas volveremos más tarde.

B) El valor fáctico de la contabilidad formalmente correcta. La existencia de conexión fáctica en la Ley 61/1978

Si se niega a los preceptos analizados de la Ley 61/1978 y de su Reglamento de desarrollo el carácter de normas remisivas, persiste aún un problema interpretativo de primer orden, que consiste en determinar qué sentido debe atribuirse a las citadas disposiciones. Como ya vimos con anterioridad, la base imponible de los impuestos sobre el beneficio empresarial, y la contabilidad en sentido amplio, podían experimentar dos modos diversos de conexión: la normativa y la fáctica. Rechazada la primera, por los motivos ya expuestos, procede estudiar el concepto de conexión fáctica³⁴.

La conexión fáctica implica que la liquidación tributaria de los impuestos sobre el beneficio empresarial se asiente sobre los hechos que subyacen a los documentos contables rendidos por el sujeto pasivo. A mi juicio, este tipo de relación entre contabilidad y base imponible explica, mejor que la conexión normativa, los artículos 16.1 y 30.3 de la Ley 61/1978. Porque, aunque el artículo 16.1 se refiriese a *las especialidades y excepciones previstas en la presente Ley y demás normas de naturaleza tributaria*, evocando de ese modo un sistema de conexión normativa (remisión-ajuste), el desarrollo legal, y sobre todo reglamentario, del sistema desmentirían tal posibilidad. A partir de la conexión fáctica se explican los preceptos comentados, dotándoles de un contenido preciso y se evitan las contradicciones, ya expuestas, que implicaría reconocer un sistema de determinación material en la Ley 61/1978.

La conexión fáctica se ponía de manifiesto en un doble sentido. De un lado, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades partía de la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, a partir de los hechos contables que ésta revelaba permitía la determinación de la base imponible aplicando los preceptos del régimen de determinación de la base imponible. Esta idea fue puesta de manifiesto por la doctrina aunque no con toda la precisión que hubiera requerido. En este sentido señalaba GOTA LOSADA: «[...] en el marco de la Ley 61/1978 todos los modelos reglamentarios,

partieron en la hoja de liquidación, del viejo esquema de la Tarifa III de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, y posteriormente del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades, consistente en aceptar, en principio, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida contable) y luego ajustarlo fiscalmente mediante los aumentos y disminuciones correspondientes»³⁵. Existe cierta confusión en esta afirmación. Porque las palabras de GOTA LOSADA evocan un sistema de determinación, al referirse a la aceptación del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias y a los ajustes fiscales. Lo que se aceptaba no era el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia jurídica de la aplicación de las normas contables, sino los hechos de la realidad que subyacían a dicho documento contable. Por otro lado, no correspondía la práctica de ajustes, sino que se debían aplicar las normas del Balance Fiscal, es decir, el conjunto de preceptos (todos contenidos en la LIS o en el RIS) que componían (de forma exhaustiva) el régimen de determinación de la base imponible. A mi juicio, los esquemas de liquidación, y con ellos también la doctrina, confundieron el sistema de relaciones entre contabilidad y base imponible de la Ley 61/1978. Porque, si bien resulta cierto que las normas de la LIS, y en mayor medida del RIS de 1982, supusieron en gran cantidad de casos un mero traslado de la norma contable al régimen de determinación de la base imponible, ello no podría justificar, en absoluto, el esquema de liquidación descrito. El hecho de que la norma contable y la norma fiscal coincidieran, desde un punto de vista semántico, no era suficiente razón para asumir, en el Balance Fiscal, las interpretaciones y los resultados de la aplicación de la norma contable como tal. Y esto es justamente lo que parecía derivarse de los modelos de declaración, refrendados, como hemos visto, por la mejor doctrina. Lo único que la liquidación del Impuesto sobre Sociedades podía tomar de la cuenta de pérdidas y ganancias eran los hechos contables que a la misma subyacían (conexión fáctica), porque aceptar el resultado contable (saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias) implicaba una conexión normativa que el carácter no remisivo de las normas, ya vistas, en ningún caso podía fundamentar.

Para la Administración Tributaria, la conexión fáctica supone que los documentos contables se configuren como mecanismos especialmente adecuados para las actividades de comprobación e investigación. Parece bastante evidente que, si la liquidación se fundamenta en unos documentos (los contables) que, por su propia naturaleza, deben contener todos los hechos relevantes para la empresa relativos a su patrimonio y a su renta, la Administración, al comprobar dichos he-

34. En sentido semejante al expresado en las siguientes líneas parecía manifestarse QUINTAS BERMÚDEZ. Así en distintas páginas de su trabajo parece intuirse el concepto de conexión fáctica, esto es, la consideración de la documentación contable como un soporte fáctico del Balance Fiscal (QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas, 1984, pgs. 147 y 149). No obstante, el autor señala más adelante: «Cuando el artículo 16.1 LIS establece que los «ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad, realiza algo más que una mera referencia formal a la contabilidad como soporte de la comprobación y gestión del impuesto. Ello supone aceptar que los valores de las diferentes partidas serán, como norma general, los reflejados contablemente» (QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús. «Comentarios al Reglamento...», *op. cit.*, pg. 153).

35. GOTA LOSADA, Alfonso. *El Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*. Volumen IV. Madrid: Expansión, 1997, p. 48. Referencias específicas al modelo de declaración en el mismo sentido: ALCÁNTARA, Pedro; GONZÁLEZ, Ángel Luis. «Relaciones entre criterios contables y fiscales...», *op. cit.*, pgs. 88-89.

chos, deba prestar una especial atención a la contabilidad. Prueba de ello es que el artículo 297 del antiguo Reglamento del Impuesto contemplaba la documentación como medio esencial de comprobación en el Impuesto³⁶.

Con los argumentos aportados hasta el momento creo que ha quedado demostrada la innovación fundamental que implicó, para el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la aprobación de la Ley 43/1995. Creo que, a partir de esas ideas, puede desmentirse una opinión, muy generalizada en la doctrina³⁷, en el sentido de que la vigente Ley del Impuesto no supuso, en términos materiales, ninguna innovación respecto a la Ley 61/1978³⁸. Pero además del interés puramente histórico de estas reflexiones, debe retenerse el concepto de conexión normativa y, en definitiva, el de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil, en la medida en que resultará fundamental en el desarrollo de este trabajo.

36. Posteriormente el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, derogó dicho precepto y el reconocimiento de la documentación contable como medio de comprobación pasó al RGIT, sin perjuicio de que ya el artículo 142 de la LGT hiciera referencia a los mismos.

37. En sentido contrario se ha pronunciado el TEAC en Resoluciones de 25 de abril de 2003 (FD 3º) y 24 de octubre de 2003 (FD 3º) indicando: «Esto supone que, a diferencia de lo que ocurría con la normativa anterior del Impuesto sobre Sociedades, en todo aquello no previsto expresamente por la norma fiscal, rigen las normas contables para determinar la base imponible, lo que implica a su vez que, como establece el artículo 148 de la Ley 43/1995, la Administración tributaria, a los solos efectos de determinar la base imponible, tiene facultades para analizar si el resultado contable ha sido determinado o no de acuerdo con los principios y normas en materia contable».

38. ALONSO ALONSO, Roberto; PRESA REAL, Jesús. «Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 3, 1996, pg. 94. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 1997, pg. 9: «[...] produce perplejidad que el legislador la mencione como uno de los objetivos primordiales de la reforma cuando las cosas ya venían ocurriendo así y, como prueba de ello, me remito al modelo impreso de declaración del impuesto que se utilizaba desde principios de los ochenta». TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Algunas consideraciones generales». En *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1996, pg. 519, aunque de forma algo más moderada, admitiendo la renuncia del legislador a mencionar los componentes de la renta empresarial. GARCÍA CANTÓN, Eduardo. «Novedades Tributarias ante el cierre de cuentas de 1996». En *Partida Doble*, núm. 74, 1997, pg. 41. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 de la LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables». En *Estudios Financieros*, núm. 182, 1998, pg. 34. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pgs. 85-86. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 21-22 y 35, aunque adoptando una posición algo más ambigua. ORTÍZ CALLE, Enrique. «El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...», *op. cit.*, pg. 23.

2.2. LA DETERMINACIÓN FORMAL DEL BALANCE FISCAL POR EL BALANCE MERCANTIL. EL EJERCICIO CONCURRENT DE LAS OPCIONES CONTABLES Y FISCALES

Como ya expusimos más arriba, existe un segundo modo de relación entre Balance Mercantil y Balance Fiscal al que se conoce, en la doctrina alemana, como determinación formal (*Formelle Maßgeblichkeit*) y que consiste, en esencia, en que los derechos de opción reconocidos por las normas contables y fiscales deben ejercitarse de modo concurrente. En esa medida, por ejemplo, no sería admisible que, a efectos fiscales, se amortizara un inmovilizado material degresivamente cuando, en el Balance Mercantil, se haya hecho linealmente.

El principal problema que la determinación formal plantea en el Derecho español es, precisamente, el de su propia existencia. Porque, a diferencia de otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, señaladamente el alemán³⁹, la necesidad de ejercicio concurrente de las opciones del Balance Mercantil y Fiscal, no aparece reconocido, de forma expresa, ni en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto.

En España se detectan, recientemente, algunos pronunciamientos, de carácter estrictamente doctrinal, que apuntan la posibilidad de deducir la existencia de un principio de determinación formal a partir del enunciado literal del artículo 10.3 TRLIS⁴⁰. El argumento esencial para sostener esta tesis parece ser el literal, en la medida en que el artículo 10.3 de la Ley se refiere al «resultado contable determinado» que se hace equivaler al resultado contabilizado. El argumento literal no carece de peso para la discusión que nos ocupa pero, desde luego, no es el único sobre el que debe apoyarse la existencia de un principio de determinación formal en la Ley vigente.

A mi juicio, la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente recoge el principio de determinación formal, aunque no exista una formulación expresa del mismo. La vigencia de este principio puede deducirse, de un lado, de la propia dicción literal del artículo 10.3 del TRLIS, idea que se refuerza estudiando diversos sistemas históricos con determinación material en los que la doctrina, a partir del enunciado literal de la norma remitente, dedujo la necesidad del ejercicio concurrente de las opciones contables y fiscales. Pero además, y este es el argumento de mayor peso, la determinación formal resulta la opción más conforme con la propia finalidad

39. Como vimos más arriba, el § 5.1.2 de la EStG establece que los derechos de opción en la determinación de la base imponible deberán ejercitarse de conformidad con la elección que se haya hecho en el Balance Mercantil.

40. En este sentido: HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento alemán a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 409. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 34-36. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I). Comentarios y casos prácticos*. 4ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, pg. 496.

de las normas de ajuste extracontable y, en definitiva, con el propio sistema de determinación material. Los dos argumentos adelantados (literal y teleológico) merecen un tratamiento particular que desarrollaremos a continuación.

A) El argumento literal. El artículo 10.3 TRLIS y la formación del sistema de relaciones entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal en Alemania

La redacción que el legislador tributario dé a la cláusula normativa que prescriba la determinación material no puede resultar indiferente, a la hora de decidir si el sistema incluye también la determinación formal. Porque la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuenta, al menos, con una doble opción. Puede, de un lado, configurar la norma en términos objetivos, es decir, limitándose a establecer una remisión normativa a los preceptos que disciplinan el Balance Mercantil. Pero también, y sin necesidad de que se formule una cláusula específica, elaborar una norma de remisión cuya redacción implique, también, la necesidad de ajustar las opciones del Balance Fiscal al modo en que éstas se hayan ejercitado en los estados financieros.

Creo que esta idea puede ilustrarse comparando las cláusulas que regulan la determinación material en España y Alemania. Así, mientras el artículo 10.3 hace referencia «al resultado contable determinado», el § 5 EStG utiliza, como vimos, la expresión «principios mercantiles de ordenada llevanza de la contabilidad». En el segundo caso parece claro que se hace referencia a una remisión a las normas contables en tanto tales, sin prejuzgar, en modo alguno, la necesidad de ejercicio concurrente de las opciones en los Balances Mercantil y Fiscal. Quizás por esa claridad haya sido necesario introducir una cláusula específica de determinación formal en la Ley del Impuesto sobre la Renta alemán. La fórmula española resulta algo más ambigua pues, si bien la determinación material resulta inequívoca, no lo es tanto la determinación formal. Parece, en todo caso, que la alusión al resultado contable determinado, y no exclusivamente a las normas contables, puede servir como un indicio de la existencia, también en nuestro Derecho, de la determinación formal⁴¹.

41. Un ejemplo paradigmático de sistema, en el que sin reconocerse expresamente la determinación formal, ésta puede derivarse de forma inequívoca de la formulación del principio de determinación material es el artículo 52 del *Testo Unico in materia di imposti sui redditi* italiano, en el que se establece que la base imponible se determinará practicando sobre el beneficio o pérdida que resulte de la cuenta de pérdidas y ganancias, las variaciones positivas o negativas que resulten de las normas de la ley. Resulta muy sorprendente que la doctrina italiana, ante un precepto de redacción tan clara, en el sentido de que, a partir de él podía deducirse, sin esfuerzos, la determinación formal, no se haya pronunciado con claridad sobre este tema. A mi juicio, y como

Sin embargo, no sólo pueden obtenerse enseñanzas reveladoras a partir de la comparación entre la dicción literal de diferentes legislaciones europeas vigentes. Creo que el estudio diacrónico de la normativa alemana sobre la determinación material puede arrojar mucha luz sobre este particular problema. Antes de aprobarse la primera normativa unitaria del Reich Alemán respecto al Impuesto sobre la Renta, diferentes estados alemanes habían ido aprobando sus respectivas leyes del impuesto. En lo que a la determinación formal se refiere la doctrina ha reconocido una doble orientación. De un lado, debe destacarse el modelo prusiano-sajón de clara orientación material, es decir, con una configuración de la remisión claramente orientada a la normativa contable, más que a las concretas partidas contabilizadas por el sujeto pasivo⁴². De otro, aparece el modelo, si se me permite, hanseático (Bremen y Hamburgo) en el que las referencias a los balances presentados y las partidas contabilizadas es también muy clara⁴³. Lógicamente, lo que interesa aquí no es la formación histórica del sistema alemán de relaciones entre contabilidad y fiscalidad en la imposición empresa-

luego veremos también en la doctrina española, la determinación formal, como concepto, se ha visto muy perjudicado por un interés desmedido de la doctrina por el problema de la contabilización como requisito de la deducibilidad y la «determinación inversa» del Balance Mercantil por el Balance Fiscal. No obstante, e insisto, de forma muy tímida, algunos sectores de la doctrina italiana parecen asumir la determinación formal, como consecuencia de la redacción del artículo 52 TUIR. En este sentido: FALSITTA, Gaspare. «La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario* (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pg. 70. POITTO, Enrico. «I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi». En *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1989, pg. 28. FALSITTA, Gaspare. «La dichiarazione tributaria ed il bilancio d'esercizio». En *Trattato di Diritto Tributario* (dir. Andrea AMATUCCI). Volume Terzo. *Il procedimento di attuazione della norma tributaria*. Padova: CEDAM, 1994, pg. 50. ZIZZO, Giuseppe. «Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa». En *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*. II tomo. Torino: UTET, 1994, pg. 475. TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. «Utile civilistico e reddito d'impresa». En *Il reddito d'impresa*. Volume I. Saggi. Padova: CEDAM, 1997, pg. 45. ZIZZO, Giuseppe. «Riflessioni in tema di «disinquinamento» del bilancio d'esercizio e di cancellazione della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa». En *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, I, pg. 502.

42. El § 22 de la EStG de Sachsen, de 22 de diciembre de 1874 prescribía: «La ganancia neta de la empresa se determinará conforme a los principios que rigen el balance y el inventario tal y como aparecen regulados en el Código de Comercio y supletoriamente conforme a los usos de un ordenado comerciante». El §14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prusiano de 24 de junio de 1891 se pronuncia en términos casi idénticos.

43. El § 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Bremen de 17 de diciembre de 1874 señalaba: «Cuando el empresario lleve libros de contabilidad conforme a las disposiciones del Código de Comercio deberá determinar su renta conforme al balance anual rendido». La Ley del Impuesto sobre la Renta de Hamburgo de 7 de marzo de 1883 se pronunciaba en términos muy semejantes.

rial, sino el hecho de que la doctrina alemana haya extraído, a partir de los enunciados literales de las leyes a las que hemos hecho referencia, la concurrencia, en los sucesivos períodos de la historia fiscal alemana, del principio de determinación formal. En efecto, constituye casi un lugar común en Alemania, hacer referencia al carácter material-formal de la determinación en el modelo hanseático, mientras que para las leyes prusiana y sajona las reservas son mayores en cuanto a la concurrencia de la determinación formal⁴⁴.

Sin embargo, y como tendremos ocasión de comprobar en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, el enunciado literal es sólo un punto de partida en la interpretación del precepto. De ese modo el enunciado supone la base a partir de la cual puede determinarse el sentido posible de las palabras utilizadas por la norma. A partir del resto de criterios de interpretación y, señaladamente, del teleológico deberá elegirse cuál, de entre los sentidos posibles del enunciado literal, resulta conforme, o más acorde, con la formación histórica, el contexto sistemático y el fin de la norma. Por eso no basta la referencia del artículo 10.3 de la TRLIS al «resultado contable determinado», sino que para poder afirmar fundadamente que nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades reconoce la determinación formal será necesario aportar razones, de orden interpretativo, que avalen tal posición. Al estudio de tales razones se dedica el siguiente epígrafe.

B) Los argumentos teleológicos

a) La distribución de beneficios no gravados

En la doctrina alemana, y a pesar de que desde la unificación del Derecho Tributario del Reich la literalidad del § 5 EStG parecía apuntar a la inexistencia de determinación formal, se desarrollaron argumentos, de corte teleológico, ya desde el período de entreguerras, para justificar la existencia en el sistema de un principio de determinación formal. Un papel fundamental en el desarrollo de estas tesis jugó ENNO BECKER. En un artículo, aparecido en 1929, sostenía que el balance fáctico rendido por el comerciante debía resultar determinante (por lo tan-

44. MATHIAK, Walter. «Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit». En *Steuerberaterjahrbuch*, 1986/1987, pg. 93. STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda*. Berlín: Dunker & Humblot, 1990, pgs. 179-180. WASSERMEYER, Franz. «Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes». En *Probleme des Steuerbilanzrechts*. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pg. 32. PFAHL, Franc. *Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ein dem Steuerbilanzrecht vorgegebenes Grundprinzip?* Frankfurt [etc.]: Peter Lang, 1999, pgs. 36-38.

to en sentido formal) siempre que, desde la perspectiva mercantil, fuese correcto y no se contravinieran las prescripciones tributarias⁴⁵. El fundamento de esta afirmación, que no es más que un modo de expresar el principio de determinación formal, sería la imposibilidad de aceptar el reparto de beneficios no gravados⁴⁶. La idea de BECKER influyó de forma determinante en la jurisprudencia ulterior del RFH⁴⁷ y lo ha hecho, también, en la doctrina italiana⁴⁸.

Al argumento de la distribución de beneficios no gravados se han ido añadiendo, a lo largo de los años, otros más concretos, pero íntimamente relacionados con el mismo. Se ha sostenido, en este sentido, que la finalidad de la determinación formal estaría en el refuerzo de la sustancia patrimonial de la empresa. La necesidad de que los beneficios fiscales que ofrece la norma tributaria deban anotarse (como gasto o menor ingreso) en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, minorando el beneficio repartible, se traduce en una suerte de financiación interna que refuerza el patrimonio neto de la empresa⁴⁹. En contra del anterior ar-

45. BECKER, ENNO. «Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann». En *Steuer und Wirtschaft*, 1929, pg. 21.

46. BECKER, ENNO. «Zur Frage, ob die vom Kaufmann...», *op. cit.*, pg. 23.

47. En este sentido se pronunciaban gran cantidad de sentencias de este Tribunal: RFH-Urt. de 17 de abril de 1929, RStBl. 1929, pg. 456; RFH-Urt. de 12 de noviembre de 1929, RStBl., pg. 660. RFH-Urt. de 30 de abril de 1930, RStBl. 1930, pg. 354; RFH-Urt. de 17 de noviembre de 1931, RStBl. 1932, pgs. 24 y ss; RFH-Urt. de 9 de diciembre de 1931, RStBl. 1932, pg. 148; RFH-Urt. de 28 de marzo de 1933, RStBl. p. 1259; RFH-Urt. de 27 de junio de 1933;

48. FALSITTA, Gaspere. «La partecipazione agli utili a favore dei prestatori di lavoro subordinato quale onere detraibile dal reddito d'impresa». *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario* (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 301-305. FALSITTA, Gaspere. «Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio». En «Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario» (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pg. 167. CICOGNANI, Antonio. *L'imposizione del reddito d'impresa*. Padova: CEDAM, 1980, pg. 110. FANTOZZI, Augusto; ALDERIGHI, Massimo. «Il bilancio e la normativa tributaria». En *Il Fisco*, 1984, pg. 2761. BAFILE, Carlo. «Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa». En *Rassegna Tributaria*, 1984, I, pg. 168. LUPI, Raffaello. «La determinazione del reddito e del patrimonio delle società tra principi civilistici e norme tributarie». En *Rassegna Tributaria*, 1990, I, pg. 728, aunque relativiza esta posición como consecuencia de la introducción en la legislación italiana del crédito de impuesto para la corrección de la doble imposición de dividendos. DE MITA, Enrico. *Appunti di Diritto Tributario*. II, 1. *Le imposte sui redditi: la struttura*. Terza edizione. Milano: Giuffrè, 1992, pg. 83. MONTI, Angela. «Gli effetti fiscali delle modifiche alla normativa sul bilancio d'esercizio. Qualche spunto ricostruttivo». En *Il Fisco*, 1992, IV, pg. 5417. CARDILLO, Mario. «La relazione di «dipendenza rovesciata» nella determinazione del reddito d'impresa». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 2003, vol. I, pg. 96.

49. En este sentido parte de la doctrina alemana: SÖFFING, Günter. «Für und wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz». En *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde/ herausgegeben von Gerhart Förtschle, Klaus KAISER, Adolf MOXTER, FÖRSCHLE, Gerhart*. München: Beck,

gumento, pero haciendo referencia también al objetivo de que no se distribuyan beneficios no gravados, otros sectores de la doctrina alemana han entendido que la finalidad del principio de determinación formal residía, precisamente, en evitar que, mediante el reparto de un beneficio no gravado, pudiera hacerse peligrar la finalidad de determinados ajustes de carácter extrafiscal. En ese sentido, si la finalidad preferente de algunos de los beneficios fiscales reconocidos, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es promover la reinversión de beneficios, no tendría sentido diferir, o exencionar el gravamen posibilitando, al mismo tiempo, el reparto de los beneficios no gravados⁵⁰.

Las razones alegadas pueden tener sentido en el sistema alemán e italiano de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal pero, si se contrastan con la normativa española, pierden su vigor. Al indagar sobre la finalidad de la determinación formal lo primero que debe hacerse es establecer con precisión qué se entiende por determinación formal porque, en principio, caben, al menos, dos conceptos diversos de determinación formal o, más correctamente, dos ámbitos de aplicación diversos.

Ya hemos visto, que la determinación formal implica la necesidad de ejercitar los derechos de opción que concede la normativa fiscal de forma idéntica a como se haya hecho en el Balance Mercantil. Pero, trascendiendo esta definición general, cualquier estudio consistente de este fenómeno, no puede perder de vista que los derechos de opción que concede la normativa fiscal pueden ser de dos tipos: es posible que las normas de ajuste establezcan como admisibles en el Balance Fiscal algunas de las opciones que, para el reconocimiento o la valoración de alguna partida, establezca el Derecho Contable Mercantil. Es el caso prototí-

1995, pg. 668, aunque reconoce que este argumento pierde peso pues el límite al reparto del beneficio sólo se establece para las sociedades capitalistas y no para las personalistas y empresarios individuales. HENSCH, Matthias. «Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips. Begründung, Änderung und Wirkung nach neuer Rechtslage». En *Betriebs-Berater*, 1992, pg. 105. RAUPACH, Arndt. «Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören. Zur Eigenständigkeit des Steuerrechts und deren Grenzen». En *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Töpke zum 70. Geburtstag/herausgegeben von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1995, pg. 117. En sentido algo menos concreto se ha pronunciado la doctrina italiana: TOMASIN, Giancarlo. «Considerazioni sull'autonoma determinazione del reddito d'impresa ai fini fiscali». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1975, I, pg. 9. CIOGNANI, Antonio. «L'imposizione del reddito d'impresa...», *op. cit.*, pg. 127.

50. MEINCKE, Jens Peter. «Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pg. 18. STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda*. Berlin: Dunker & Humblot, 1990, pg. 258, aunque más como crítica a la tesis del fortalecimiento del capital que como argumento.

pico del artículo 11.1 del TRLIS que admite, para la amortización del inmovilizado material, la utilización de los métodos lineal, del porcentaje constante sobre el valor pendiente y de los números dígitos. Parece bastante claro que, de entre los métodos que admite, en principio, el Derecho Contable la LIS elige aquellos que son susceptibles de utilización en el Balance Fiscal. Pero, junto a estas opciones, se sitúan aquéllas en las que no se trata de establecer métodos o criterios admisibles en el Balance Fiscal, de entre los que ofrece la normativa contable, sino de conceder determinados beneficios fiscales que aligeren la carga tributaria, por razones de la más diversa índole⁵¹.

La existencia de dos tipos bien distintos de opciones en el Balance Fiscal conlleva, en principio, dos ámbitos de aplicación diversos de la determinación formal. Ésta puede estar referida, exclusivamente, a las «opciones limitativas» o, también, a los beneficios fiscales que la Ley del Impuesto sobre Sociedades reconoce. Es fácil concluir que si la determinación formal afecta también a los beneficios fiscales se produce lo que la doctrina ha bautizado como determi-

51. Esta tipología de derechos de opción obedece a la idéntica división que la doctrina realiza respecto a las normas de ajuste extracontable. Así, se hace referencia a los ajustes extracontables que se fundamentan en los principios de igualdad y capacidad económica, frente a aquellos que obedecen a motivos de orden extrafiscal. En este sentido: GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. «Beneficio mercantil-contable y Beneficio fiscal». En *Homenaje a Evelio Verdery y Tuells*. Madrid: La Ley, 1994, pgs. 926-928. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. el régimen general*. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1996, pgs. 96-97. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible». En *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pgs. 217-218, aunque con referencia preferente a la capacidad económica con cita expresa del Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades. GOTA LOSADA, Alfonso. «El Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 49, muy centrado en el objetivo de evitar el fraude y, por tanto, en previsiones, como veremos, ceñidas al principio de capacidad económica. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 32. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 174-178, aunque este mismo autor rechaza de forma expresa al principio de capacidad económica como justificación de los ajustes por entender que es, precisamente, este principio el que justifica el acercamiento entre base imponible y resultado contable. Sin embargo este rechazo de partida se ve desmentido, a mi juicio, cuando este autor reconoce que otras diferencias, como la limitación del importe de determinadas provisiones, podrían ampararse en la protección del «interés fiscal». A menos que dicho interés fiscal se entienda como mero interés recaudatorio incondicionado, creo que el conflicto se plantea de forma clara entre el principio de prudencia contable y el de capacidad económica, de modo que sería este segundo el que justificaría, en este caso, el ajuste extracontable. En igual sentido se ha pronunciado la mejor doctrina italiana, aunque con los matices (críticos) que analizaremos en la segunda parte de este trabajo: ZIZZO, Giuseppe. «Regole generali sulla determinazione...», *op. cit.*, pg. 489, distinguiendo normas estructurales y subvencionales. TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. «Utile civilistico...», *op. cit.*, pgs. 75-76, distinguiendo normas de salvaguarda y normas subvencionales.

nación inversa⁵², de tal manera que, determinadas partidas, y la valoración de éstas, deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias no conforme a las normas propias de la disciplina contable mercantil, sino conforme a las normas que regulan los beneficios fiscales en la LIS. En efecto si, por elegir un ejemplo de entre los posibles, la deducibilidad en el Balance Fiscal de las amortizaciones anticipadas se condiciona a su previa imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, parece lógico concluir que la normativa fiscal influirá en la forma de reflejar el gasto de amortización contable, imponiendo criterios del todo extraños a la depreciación o al reparto de gastos en los períodos de producción de ingresos, que son los criterios conforme a los que se rige la amortización, desde una óptica estrictamente contable.

A partir de las ideas expuestas, creo que resulta bastante fácil concluir que las finalidades atribuidas a la determinación formal en la doctrina alemana e italiana (imposibilidad de distribución de beneficios no gravados, conservación de la empresa y respeto a la finalidad de los beneficios fiscales a la reinversión) sirven, única y exclusivamente, para justificar la determinación formal en su modalidad de determinación inversa, pues están pensadas, sólo, para los beneficios fiscales establecidos por las normas de ajuste extracontable. En efecto, la idea de limitar el beneficio repartible para conservar el capital y, con más razón, para preservar la finalidad de los beneficios fiscales a la inversión, sólo tiene sentido para los beneficios fiscales pero, en ningún caso, para las normas limitativas de opciones contables que reconoce la LIS. Como expondremos a continuación, la necesidad de ejercitar de forma idéntica las opciones referidas a los métodos de amortización ordinarios en los Balances Mercantil y Fiscal en ningún caso puede obedecer a la necesidad de conservar el capital reduciendo el beneficio o, menos aún, de respetar la finalidad de un beneficio fiscal que, en este caso, no existe. La amortización contable y, con mayor precisión, la elección del método de amortización del inmovilizado, se realiza en el Balance Mercantil con criterios exclusivamente contables, trasladándose posteriormente al Balance Fiscal si los métodos utilizados están entre los previstos por el artículo 11.1 del TRLIS. Como puede comprobarse, no existe suerte de determinación inversa alguna.

52. Este término es traducción de los que, con el mismo sentido, se han utilizado en la doctrina alemana (*umgekehrte Maßgeblichkeit*) e italiana (*dipendenza rovesciata*). Este concepto empieza a ser utilizado, cada vez con más frecuencia, en nuestra doctrina: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La nueva regulación...», *op. cit.*, pgs. 102-103. HERRERA MOLINA, Pedro. «Capacidad económica...», *op. cit.*, pgs. 413-416. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pg. 243, haciendo referencia a «una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad». GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 61-65.

Y a partir de estas reflexiones podemos descartar, en términos rotundos, las razones alegadas por la doctrina expuesta para justificar la determinación formal, si reparamos en un elemento adicional. Nuestra legislación fiscal ha optado por no condicionar la deducibilidad de los beneficios fiscales a su previa anotación en la cuenta de pérdidas y ganancias y, en esa medida, las razones alegadas para la justificación de la determinación formal, en su versión de determinación inversa, resultan extrañas a nuestro sistema, pues tal determinación inversa no existe. En efecto, el artículo 19.3 del TRLIS no condiciona la deducibilidad de la amortización libre a la previa anotación en la cuenta de pérdidas y ganancias⁵³. Pero, de igual manera, otros preceptos de la LIS excluyen la determinación inversa para un buen número de beneficios fiscales: amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial en el régimen especial de la empresa de reducida dimensión (art. 111.6 del TRLIS), amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión en el régimen especial de la empresa de reducida dimensión (art. 113.3 del TRLIS), o las cantidades deducibles en el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 115.7 del TRLIS). Como puede verse, nuestro legislador ha decidido que los beneficios fiscales que concede la LIS no se condicionen a su previa anotación en la cuenta de pérdidas y ganancias y, de ese modo, asumir las finalidades propias de la determinación formal, en su versión de determinación inversa, resulta absurdo⁵⁴.

Pervive, sin embargo, la duda respecto a cuál sea la finalidad de la determinación formal (en la versión que asume nuestra LIS) así como cuál debe ser la solución en aquellos beneficios fiscales, para los que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no haya previsto una excepción a la necesidad de anotación previa en la cuenta de pérdidas y ganancias. A aclarar estos dos puntos se dedicará el siguiente epígrafe.

53. De ese modo no puede producirse determinación inversa como consecuencia de las cuotas de amortización que la sociedad decida deducir respecto a los elementos patrimoniales previstos en el artículo 11.2 TRLIS. Esa declaración se extiende también a los elementos patrimoniales que gozan de libertad de amortización en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (artículos 109 y 110 del TRLIS).

54. Este argumento ha sido puesto de manifiesto también en la doctrina italiana que, en principio, sí reconoce la determinación inversa de forma general. En efecto el Prof. LUPI hace referencia a toda una serie de supuestos en los que la base imponible puede resultar inferior al resultado contable, considerando esta realidad contradictoria con la finalidad atribuida mayoritariamente a la determinación inversa. Se hace referencia a las plusvalías realizadas (cuya imputación en la base imponible puede diferirse a los cinco años siguientes a la realización) a la imputación de dividendos, o a determinados supuestos de amortización anticipada (LUPI, Raffaello. «La determinazione del reddito e del patrimonio delle società...», *op. cit.*, pgs. 733-735).

- b) *El sentido de las normas de ajuste y la determinación formal. La inexistencia de determinación inversa en el sistema español de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal*

Como ya hemos adelantado, las normas de ajuste extracontable que incorpora la Ley del Impuesto sobre Sociedades obedecen a exigencias propias de los principios de igualdad y capacidad económica o a razones de orden extrafiscal. Esta distinción, que puede predicarse también de los derechos de opción que reconoce la LIS, está en la base del fundamento que, en nuestro ordenamiento jurídico, debe atribuirse a la determinación formal.

Tratando la primera posibilidad, es decir que el ajuste se justifique en los principios de igualdad y capacidad económica, conviene observar el carácter particular de estas normas. La configuración de las mismas les hace situarse muy lejos de la estructura típica de un derecho de opción. Estas reglas no permiten el ejercicio de determinadas opciones en el Balance Fiscal, sino que, por el contrario, en aquellos casos en que presentan diversas posibilidades, se limitan a establecer criterios admisibles en el Balance Fiscal, de entre los que el Balance Mercantil ofrece⁵⁵. Aplicando esta idea al caso más relevante de cuantos ofrece, en el Derecho español, la relación entre Balance Mercantil y Fiscal, debe decirse que el artículo 11 del TRLIS, no permite, a los solos efectos del Impuesto, amortizar linealmente, conforme al método del porcentaje constante sobre el valor pendiente, o conforme al de los números dígitos, sino que, por el contrario, considera efectiva la amortización, y por tanto deducible en su totalidad, cuando se hayan empleado dichos métodos en el Balance Mercantil. La norma presenta una orientación limitativa y no optativa. Sólo adquirirá dicha naturaleza cuando, contablemente, se utilicen métodos no admisibles fiscalmente. De igual manera, aunque para este caso resulta menos clara la naturaleza de derecho de opción, los artículos 12 y 13 del TRLIS no permiten en determinados supuestos, y a los meros efectos tributarios, la dotación o no, en el Balance Fiscal, de provisiones de activo o para riesgos y gastos, sino que, por el contrario, admiten su deducibilidad, en determinados casos, si se han dotado contablemente. Así pues, debe deducirse que las normas de ajuste no permiten amortizar fiscalmente de forma diferente a como se haya hecho en el Balance Mercantil, si en este segundo se han

55. En este mismo sentido se ha pronunciado con rotundidad en la doctrina italiana BAFILE señalando que: «... las variaciones que se introducen en la declaración respecto al Balance Mercantil son de naturaleza evidentemente técnica y se limitan a una mera aplicación de normas rígidas e inderogables a una situación de hecho cristalizada en la cuenta de pérdidas y ganancias; no se concede ninguna libertad al redactor de la declaración tributaria». BAFILE, Carlo. «Considerazioni sui requisiti e sugli effetti...», *op. cit.*, pg. 166. Luego veremos cómo respecto a los ajustes de orientación extrafiscal su opinión difiere notablemente de la aquí sostenida.

empleado métodos que den lugar a una amortización efectiva; o, repitiendo la misma lógica, no es posible considerar deducible a efectos fiscales una provisión, no contabilizada previamente, por mucho que se den los requisitos exigidos por los artículos 12 y 13 del TRLIS.

A estas ideas nos referimos al sostener que las normas de ajuste fundamentadas en los específicos principios tributarios de capacidad económica e igualdad no presentan una estructura de opción sino de limitación. Y con ese carácter limitativo se hace efectiva la finalidad del principio de determinación formal, que no es otra que impedir que el sujeto pasivo obtenga beneficios de la ordenación de una materia por el Derecho Contable y el Derecho Fiscal, siendo que el objetivo de la segunda regulación no es constituir una alternativa a la primera, sino delimitar ciertos aspectos de su regulación que no entiende admisibles. Obsérvese que esta determinación formal supone una ventaja tanto para el Derecho Tributario, pues impide maniobras de utilización de la norma de ajuste, contrarias a su finalidad, como para el propio Derecho Contable. Conocido es que gran parte de las maniobras contables tienen por objetivo un aumento, no siempre justificado, de los beneficios⁵⁶. Pues bien, de sostener la inexistencia del principio de determinación formal, dichas maniobras serían fiscalmente inocuas pues el sujeto pasivo podría corregir la sobredimensión del resultado en su Balance Fiscal. El perjuicio del principio de imagen fiel resulta inaceptable. La determinación formal supone que toda maniobra para elevar el resultado tiene un coste fiscal (del 35 por ciento de la elevación), con lo que la propia existencia del principio puede frenar maniobras muy dudosas desde la perspectiva de la prudencia contable y del propio principio de imagen fiel.

Pero, como hemos visto más arriba, los ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades no obedecen, exclusivamente, a los mandatos de los principios de igualdad y capacidad económica. Por el contrario, razones de índole extrafiscal, justifican desviaciones concretas del resultado contable que, por lo que nos interesa, terminan concretándose en beneficios fiscales tales como la libertad de amortización⁵⁷ (artículo 11.2 del TRLIS para determinados inmovilizados y ar-

56. En este sentido puede resultar muy ilustrativa de la casuística contable la publicación de GAY SALUDAS: GAY SALUDAS, José María. «La creatividad contable y la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*. Madrid: AEF, 2000, pgs. 203-423.

57. A estas alturas no existe duda en la doctrina tributaria en cuanto a la calificación de la libertad de amortización como beneficio fiscal y no como auténtica amortización. En este sentido, con abundante bibliografía sobre el particular: ORTÍZ CALLE, Enrique. «El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...», *op. cit.* pgs. 17-18. En la doctrina italiana: TOMASIN, Giancarlo. «Bilancio d'esercizio, normativa fiscale e principi contabili». En *Relazione al XII Congresso Nazionale dei dottori commercialisti tenutosi a Bari il 16-18 ottobre, 1980*, pgs. 5 y ss. TOMASIN, Giancarlo. «Contrasti veri e apparenti fra normativa civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi

títulos 109 y 110 TRLIS para empresas de reducida dimensión) la amortización acelerada de ciertos elementos patrimoniales (arts. 111 TRLIS para empresas de reducida dimensión, art. 115.6.2º TRLIS para determinados contratos de arrendamiento financiero y art. 106 TRLIS para la amortización de inversiones inmateriales y gastos de investigación en el régimen especial de hidrocarburos) y el factor de agotamiento (arts. 98-101 TRLIS en el régimen especial de la minería y arts. 103 y 104 TRLIS en el régimen especial de la investigación y explotación de hidrocarburos). Y respecto a estos ajustes, se plantea la duda en torno a la vigencia o no del principio de determinación formal, es decir, en torno a si la asunción del beneficio en el Balance Fiscal implica la necesidad de contabilizar, de igual manera, en el Balance Mercantil. En definitiva, se trata de saber en qué medida rige, para nuestro ordenamiento jurídico, si es que rige, el principio de determinación inversa (*umgekehrte Maßgeblichkeit*) que la doctrina alemana ha derivado de la formulación, en su ordenamiento, del principio de determinación formal.

En el ordenamiento español quizás como efecto de derivar el principio de determinación formal del artículo 19.3 TRLIS, se entiende vigente también el principio de determinación inversa, como mero efecto del de determinación formal. Sin embargo, determinadas normas fiscales concretas han venido, siempre en opinión de estos autores⁵⁸, a salvar los efectos nocivos de dicha determinación inversa, exceptuando la determinación formal para determinados supuestos. Así, por ejemplo, para la libertad de amortización (artículo 19.3 TRLIS), para la amortización acelerada del inmovilizado material nuevo en la empresa de reducida dimensión (art. 111.6 TRLIS) o para la amortización acelerada en determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 115.7 TRLIS). En una vuelta de tuerca adicional, parte de esta doctrina permite excepciones al principio de

contabili». En *Rassegna Tributaria*, 1980, I, pg. 60. FALSITTA, Gaspare. «Ancora alcune precisazioni intorno all'ammortamento anticipato e alle plusvalenze acantonate e reinvestite». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 192-193. FALSITTA, Gaspare. «Postilla allo scritto di C. Bafle sui requisiti ed effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario* (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pg. 63. DE MITA, Enrico. «Appunti di Diritto Tributario...», *op. cit.*, pg. 80.

58. Esta opinión es sostenida, con más o menos matices, por la doctrina española mayoritaria: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La nueva regulación...», *op. cit.*, pgs. 102-103. HERRERA MOLINA, Pedro. «Capacidad económica...», *op. cit.*, pgs. 414-415. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pg. 243. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 80. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 277-278. ORTÍZ CALLE, Enrique. «El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...», *op. cit.*, pgs. 44-45.

determinación inversa, que no son más que excepciones al principio de determinación formal, no sólo en aquellos casos en que así lo establezca la propia LIS, sino en todos aquellos en que tal excepción pueda deducirse de la propia ley. En definitiva, lo que se propugnan son excepciones tácitas a un principio de determinación inversa formulado de manera genérica⁵⁹.

A mi juicio esta tesis no puede ser sostenida. Y no puede serlo porque lleva la determinación formal, y su efecto reflejo, la inversa, a un ámbito que en absoluto le es propio. Hemos visto más arriba que para las normas de ajuste con finalidad limitativa (las derivadas de los principios de igualdad y capacidad económica) no le estaba permitido al sujeto pasivo, en aquellos casos en que había contabilizado conforme a criterios admisibles por el Derecho Tributario, ejercitar su opción de forma divergente en el Balance Fiscal. Así, se impedía que se utilizara una norma con un fin distinto a aquél para el que había sido aprobada. Sin embargo, esta lógica no resulta trasladable a los ajustes que nos ocupan. La función de éstos no es, efectivamente, servir de límite a determinadas disposiciones u opciones contables sino otorgar determinados beneficios por razones de diversa índole. Y eso implica, precisamente, que el ejercicio de la opción en el Balance Fiscal es, en todos los aspectos, independiente de cómo se haya contabilizado en el Balance Mercantil. El ejercicio divergente de la opción en los dos balances no vulnera, en absoluto, la finalidad de la norma de ajuste como podía ocurrir en el primer supuesto que nos ocupó. Así pues, el principio de determinación formal no rige en nuestro Derecho para los beneficios fiscales y, por lo tanto, las excepciones explícitas, así como las supuestas excepciones implícitas, son perfectamente ociosas y las primeras, en muchos casos, también distorsionadoras⁶⁰.

59. Así: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La nueva regulación...», *op. cit.*, pg. 103 para el diferimiento por reinversión y la revalorización contable de activos en el régimen especial de fusiones. HERRERA MOLINA, Pedro. «Capacidad económica...», *op. cit.*, pg. 414, asumiendo de forma expresa la posición de MALVÁREZ. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pg. 243, sin citar casos concretos en esta ocasión. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 278, para el caso de las provisiones aplicadas sobre un valor fiscal superior al contable.

60. A mi juicio, la determinación inversa sólo podría tener sentido para los beneficios fiscales a la (re)inversión, en la medida en que una limitación al reparto del beneficio exento o diferido es una de las mejores garantías para hacer efectiva la finalidad del beneficio fiscal que se concede. En ese sentido, en la legislación vigente, pueden detectarse normas concretas que imponen la determinación inversa, condicionando el disfrute del beneficio fiscal, al incremento de las cuentas de reservas de la entidad en el importe en el que se haya reducido la base imponible. Es el caso del factor de agotamiento en los regímenes especiales de la minería (art. 100.3 TRLIS) y de la investigación y explotación de hidrocarburos (art. 103.2 TRLIS). Sin embargo

Podría ponerse en duda el acierto de la tesis aquí expuesta alegando que, si del artículo 10.3 del TRLIS se deriva un principio general de determinación formal, en todos aquellos casos en los que la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha previsto beneficios fiscales, sin excluir expresamente el ejercicio concurrente de las opciones contables y fiscales, sería necesario anotar el beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas. Así, en los supuestos, ciertamente marginales, en los que la Ley del Impuesto sobre Sociedades concede un beneficio fiscal sin establecer una excepción expresa a la determinación formal se producirían fenómenos puntuales de determinación inversa. En este sentido, habría que señalar la deducibilidad de las cantidades asignadas a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorros (art. 24 TRLIS), las amortizaciones aceleradas de inversiones inmateriales y gastos de investigación en el régimen especial de hidrocarburos (art. 106.1 LIS), las dotaciones especiales por posibles insolvencias de deudores en el régimen de la empresa de reducida dimensión (art. 112 TRLIS)⁶¹ y, en su día, aunque esté derogado, el régimen de diferimiento del grava-

en el régimen, ya derogado (art. 21 LIS), de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios no existía condicionamiento ninguno de carácter contable. De hecho, el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resolución de 27 de febrero de 2004) confirmó que para el disfrute de este beneficio no era necesario el incremento de una cuenta de reservas por el importe del beneficio diferido. Bien es cierto que esto sólo lo hizo *a sensu contrario* en la medida en que el único requisito contable exigido para el disfrute del beneficio fiscal fue la inclusión en la memoria de los datos exigidos en el Reglamento del Impuesto vigente en aquel momento (art. 38 del RD 537/1997, de 14 de abril). En todo caso, habría que plantearse si el incremento obligado de las cuentas de reservas por imposición de normas fiscales, es o no conforme a la IV Directiva, en la medida en que ésta, a diferencia de lo que ocurre respecto a las amortizaciones y reducciones de valor, no incluye la posibilidad de aumentos de reservas por imposición exclusiva de las normas fiscales.

61. El Prof. HERRERA sostiene que el artículo 126 de la LIS (actual 112 TRLIS) que, como es sabido, permite la deducibilidad de una provisión de activo global por insolvencias de deudores, daría lugar a uno de los supuestos marginales en los que nuestra legislación impone la determinación inversa. HERRERA MOLINA, Pedro. «Capacidad económica...», *op. cit.*, pg. 416. A mi juicio, esta norma debe enjuiciarse desde una óptica muy distinta pues no parece nada claro que constituya un beneficio fiscal. A mi juicio, en la medida en que la normativa contable permite las dotaciones a la provisión de activo basadas en estimaciones globales de riesgo de insolvencia parece difícil hacer referencia a un fenómeno de determinación inversa. El artículo 112 del TRLIS no constituye, por lo tanto, un beneficio fiscal sino una modulación del ajuste extracontable contenido en el artículo 12.2 del TRLIS que, como es sabido, considera no deducibles las dotaciones a la provisión basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores. Por lo tanto su funcionamiento real es el de una norma de carácter limitativo que admite la dotación global a la provisión de activo si se cumplen las condiciones en ella establecidas. Pero, en todo caso, esta provisión global de activo, deberá cumplir las condiciones de la determinación formal, de modo que la dotación y la cuantía de la provisión se determinará conforme a la normativa contable trasladándose, en virtud de tal principio, al Balance Fiscal.

men por reinversión de beneficios extraordinarios. Se trata de supuestos ciertamente marginales pero el crecimiento constante de los regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades así como los frecuentes «descuidos» del legislador en lo que se refiere a la contabilización de los beneficios fiscales, auguran una proliferación futura de este tipo de situaciones.

Esta posición puede rebatirse con facilidad si se advierte una circunstancia frecuentemente descuidada por nuestra doctrina. La configuración de un sistema de determinación inversa requiere dos elementos. En primer lugar establecer la determinación formal del Balance Fiscal por el Balance Mercantil algo que, como hemos visto, puede derivarse del artículo 10.3 del TRLIS. Pero, además, y este es un requisito indispensable, si se pretende que la determinación formal valga, también, para los beneficios fiscales, es decir, que se asuma la determinación inversa, deben establecerse una serie de cautelas en la propia normativa mercantil. Esta idea requiere algunas precisiones.

Condicionar el disfrute de beneficios fiscales a su previa anotación en la cuenta de pérdidas y ganancias supone la necesidad de prever, en las normas que disciplinan las cuentas anuales, todo un conjunto de prescripciones excepcionales, en la medida en que los beneficios fiscales son ajenos a la finalidad y configuración típicas de dichas normas. En efecto, si el legislador pretende condicionar el disfrute de la amortización libre, o del diferimiento por reinversión, a la previa anotación en el Balance Mercantil, lo primero que deberá hacer será establecer, en la propia normativa contable, la posibilidad de que se practiquen amortizaciones más cuantiosas que las que, en principio, corresponderían, por motivos estrictamente fiscales, o establecer, frente a la regulación de la aplicación del resultado, la posibilidad de que se creen reservas indisponibles en la cuantía del beneficio no gravado en el ejercicio. Si esto no se hace así, el sistema desemboca en el absurdo. De un lado, sería posible la declaración de nulidad de las cuentas anuales por la vulneración de los preceptos que rigen su elaboración⁶². De otro,

62. Una experiencia particularmente traumática en este sentido fue la vivida en Italia con la declaración de nulidad de balances «contaminados» por las normas fiscales que regulaban amortizaciones anticipadas (Trib. Milano, 4-9-1978, in vol II, 2, n. 7; y Trib. Milano, 10-9-1981, vol. II, n. 8. Cita tomada de TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. «Utile civilistico...», *op. cit.*, pg. 89). Ciertos sectores de la doctrina italiana pretendieron superar el problema de la declaración de nulidad de balances, mediante una teoría, desarrollada inicialmente por Gaspare FALSITTA –FALSITTA, Gaspare. «Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del «conto proffitti e perdite» delle Società per azioni». En *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1977, I, pgs. 218 y ss. (publicada posteriormente. En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario* [G. FALSITTA]. Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 215-279; ésta será la versión que se citará en adelante); FALSITTA, Gaspare.

y desde la óptica estrictamente fiscal, semejante configuración del sistema de determinación inversa provocaría el fin de los beneficios fiscales concedidos en base. Esta idea requiere una explicación.

Como tendremos ocasión de estudiar en el tercer capítulo de este trabajo, el artículo 143 del TRLIS habilita a la Administración Tributaria para determinar el resultado contable a los solos efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Esta habilitación implica que la Administración puede corregir el resultado contable, a los solos efectos fiscales, si las normas mercantiles que componen el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto se han aplicado incorrectamente. Si para disfrutar de un determinado beneficio fiscal, el sujeto pasivo se ha visto obligado a anotar dicho beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias (piénsese, por ejemplo, en la amortización de gastos de investigación en el régimen fiscal de investigación y explotación de hidrocarburos⁶³) parece bastan-

«La questione delle divergenze...», *op. cit.*, pgs. 67-139. FALSITTA, Gaspare. «Concetti fondamentali e principi ricostruttivi...», *op. cit.*, pgs. 1-30—y seguida, posteriormente, por otros sectores de la doctrina (BAFILE, Carlo. «Considerazioni sui requisiti e sugli effetti...», *op. cit.*, pgs. 171-172. DE MITA, Enrico. «Appunti di Diritto Tributario...», *op. cit.*, pgs. 79-80. TOMASIN, Giancarlo. «Contrasti veri e apparenti...», *op. cit.*, pg. 58). El Profesor FALSITTA parte en su construcción del carácter incompleto, flexible y difuso de la normativa privada sobre el balance. Insiste especialmente en la indefinición de gran parte de los elementos que el artículo 2425 *bis* del Código Civil italiano incluye en el esquema de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, en particular, del concepto de ingreso (*ricavo*). A esta característica, y como refuerzo adicional de su tesis sobre la elasticidad de la normativa contable, añade el grado de discrecionalidad atribuido a la empresa en la redacción del balance, representado esencialmente por el número de derechos de opción contenidos en la IV Directiva y también, derivado de esta norma, la posibilidad de derogación singular de las normas contables en virtud del principio de imagen fiel. Frente al carácter flexible de las normas civiles sobre el balance, describe el Prof. FALSITTA a la norma tributaria como una prescripción rígida, de la que deriva el establecimiento de normas contables que cumplimenten el principio de la certeza y la seguridad, fundamental en una materia, como el Derecho Tributario, de cuya transgresión pueden derivarse graves consecuencias, incluso de carácter penal. A partir de este carácter rígido e inelástico de la norma tributaria se derivan, siempre según esta construcción, dos consecuencias fundamentales en relación con el Balance Mercantil: 1) De un lado, la posibilidad, o más bien la necesidad, de integrar la normativa civil sobre el balance con las prescripciones propias del Derecho Tributario. 2) De otro, la necesidad de reducir las opciones, en principio concedidas por la normativa privada, en virtud de una imposición por la norma tributaria de una elección concreta. No es preciso que nos ocupemos en este momento de la crítica a esta tesis pues las ideas que hemos ido exponiendo en este capítulo y que expondremos en el siguiente ya son suficientes a estos efectos.

63. El artículo 106 del TRLIS permite amortizar los gastos de investigación activados con una cuota anual máxima del 50 por 100. En ningún momento, el precepto establece (como en otros supuestos de amortización anticipada) una excepción a la inscripción contable del beneficio fiscal en la cuenta de pérdidas y ganancias. De ese modo, y siguiendo la lógica que criticamos, sería necesario amortizar estos activos al mismo porcentaje que en el Balance Fiscal, también a efectos mercantiles.

te razonable que la Administración tributaria pueda comprobar la corrección, desde una óptica estrictamente mercantil, del beneficio anotado. Volviendo al ejemplo de la amortización de gastos de investigación en el régimen especial de hidrocarburos, es posible, en términos generales, que las cuotas de amortización reconocidas a efectos fiscales (p. ej., el 50 por 100 del valor amortizable) coincidan con las que se deriven de la aplicación de las normas contables. Sin embargo es posible, y de hecho muy probable, que no sea así. Piénsese en el supuesto de que, habiendo amortizado estos gastos al 50 por 100 anual, la propia naturaleza de la investigación dé a entender que la proyección plurianual de los gastos activados supera los dos ejercicios (p. ej., a partir de evidencias que aportan otros proyectos de investigación semejantes desarrollados antes o coetáneamente). Ante esta situación, a la Administración no le queda más que una opción, si quiere cumplir la ley: aplicar la normativa contable que impone una amortización en más de dos ejercicios. A partir de aquí, y si se quiere seguir cumpliendo la normativa, el principio de determinación formal impone un ejercicio concurrente de la opción en el Balance Fiscal, pudiéndose deducir, exclusivamente, las cuotas de amortización correspondientes conforme a la normativa contable. Es decir, la determinación inversa sólo es viable si, en la propia normativa contable, se establecen las excepciones al régimen general, que permitan, de un lado, que los Balances Mercantiles no sean declarados nulos y, de otro, que no se eliminen los beneficios fiscales en base por el juego conjunto de la determinación formal y de la potestad administrativa de determinación del resultado contable. A mi juicio, la idea expresada a partir del ejemplo que hemos visto valdría para cualquier beneficio fiscal para el que la LIS no haya previsto una excepción de la inscripción contable.

Pues bien, la normativa española, como signo inequívoco de su rechazo a la determinación inversa, no ha previsto criterios excepcionales en las normas mercantiles que permitan separarse de las reglas contables generales por imposición de criterios de carácter fiscal. Y no lo ha hecho, aunque contaba con todas las posibilidades para hacerlo. En efecto, a iniciativa de la delegación alemana, gran defensora de la determinación inversa, la Directiva de Balances incluyó, en sus artículos 35.1.d) y 39.1.e), dos previsiones específicas que imponían, respectivamente, el deber de anotar en la Memoria las correcciones de valor excepcionales del inmovilizado y del circulante que se debieran, exclusivamente, a la aplicación de la legislación fiscal. Estos dos preceptos dejaban la puerta abierta a los estados miembros para introducir en su normativa nacional preceptos, de carácter mercantil, destinados exclusivamente a justificar la anotación de valores en las cuentas anuales por imposición de criterios estrictamente fiscales. Haciendo uso de esta facultad el legislador alemán ha introducido normas en el HGB (Código de Comercio Alemán), de tal manera que el ejercicio de opciones contables en el Balance Mercantil, conforme a los beneficios fiscales reconocidos al sujeto pasivo, no fuese del todo contrario al siste-

ma jurídico-contable instituido⁶⁴. Así, aunque las amortizaciones aceleradas, u otros beneficios, puedan ser contrarios a la idea de imagen fiel, al haber sido reconocidas dentro de la normativa contable, no resultan un cuerpo extraño o, al menos, tan extraño en ésta. De igual manera se ha procedido en Italia, otro estado miembro defensor, a ultranza, de la determinación inversa. Para evitar las contradicciones a las que no referimos, el artículo 2426.2 del Código Civil italiano permite rectificaciones de valor y provisiones que resulten, exclusivamente, de la aplicación de normas tributarias⁶⁵.

Estas soluciones, adoptadas en los países de nuestro entorno jurídico, faltan en España. La prueba más evidente de este hecho es la redacción que el legislador ha dado a los artículos 195.3 y 196.3 de la LSA. En estos preceptos, se establece el deber de indicar en la memoria el importe de la diferencia que pueda existir entre la valoración contable, y la que correspondería por correcciones de valor del inmovilizado y el circulante que obedezcan a la aplicación de la legislación fiscal. Parece bastante evidente que las diferencias de valoración se reflejarán, a efectos exclusivamente informativos, en la Memoria pero carecerán de cualquier influencia sobre las cifras del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias⁶⁶. Así pues, puede decirse que el legislador español ha renunciado, de forma rotunda, a la determinación inversa, introduciendo toda una serie de normas concretas que relevan del deber de anotar en la cuenta de pérdidas y ganancias para disfrutar de beneficios fiscales, normas absolutamente innecesarias pues, para prescindir de la determinación inversa es suficiente con no reconocer, en la nor-

mativa mercantil-contable, las cláusulas de aplicación de reglas de orientación fiscal a las que nos hemos referido.

c) *Las ventajas de derivar el principio de determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS*

Derivar la determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS no sólo resulta coherente con el enunciado literal del propio precepto y con la finalidad que persiguen las normas de ajuste extracontable. Además, la opción que aquí se sigue implica ventajas notables, de orden práctico y teórico, frente a otras vías propuestas por la doctrina.

Algunos autores, aunque de forma no excesivamente rotunda, pretenden justificar la vigencia, en nuestro Derecho, de dicha regla, partiendo del denominado principio de inscripción contable. Como es sabido el artículo 19.3 del TRLIS establece que «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente». A partir de este precepto MÁLVAREZ PASCUAL deduce la vigencia del principio de determinación formal en nuestro ordenamiento jurídico indicando que: «[...] salvo las excepciones que se contemplen en la normativa fiscal, todos los demás gastos tienen que haber sido previamente contabilizados y registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. [...] Ello provoca una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad, ya que en el caso de que una empresa pueda beneficiarse de determinados gastos fiscales que le permitan un diferimiento en el pago de impuestos a través de un anticipo del gasto deducible, éste deberá registrarse en los estados contables de acuerdo con los criterios fiscales»⁶⁷. Esta idea, a partir de la cual se puede derivar del artículo 19.3 del TRLIS o, más concretamente, del principio de inscripción contable la determinación formal, en el sentido más arriba descrito, es compartida en la doctrina española por otros muchos autores, con matices, aunque en la misma línea⁶⁸.

64. En este sentido se han señalado los siguientes preceptos: §§ 247.III, 254, 273, 279.II, y 280 II HGB. Esta es la lista a la que hace referencia WEBER-GRELLET (WEBER GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (y otros). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 18 Auflage. München: CH Beck, 1999, § 5 z. 41), aunque desde otros puntos de vista, se añaden más preceptos a la misma: así, por ejemplo el § 285.V HGB (HAEGER, Bernd. *Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis. Bilanzierungsprobleme unter besonderer Berücksichtigung des Sonderpostens mit Rücklageanteil*. Stuttgart: Schäffer, 1989, pgs. 250-293.) o el 281.I.1 (HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank-und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: CH Beck, 2000, § 242, Rz. 5, pg. 760).

65. Este precepto, introducido por la Ley 503/1994, ha sustituido a los párrafos 24 y 25 del artículo 2425 del *Codice Civile*, que introducían en el esquema de la cuenta de pérdidas y ganancias las rectificaciones de valor y las provisiones realizadas y dotadas respectivamente en cumplimiento de normas fiscales.

66. En este mismo sentido se ha pronunciado en la doctrina española GARCÍA MORENO, aunque atribuyendo un valor específico a las «excepciones» a la inscripción contable previstas por la propia LIS. Así: GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 75-81. En sentido semejante: MONTESINOS JULVÉ, Vicente. «La valoración del Inmovilizado en el nuevo PGC». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 64, 1990, pg. 585.

67. MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La nueva regulación...», *op. cit.*, pgs. 102-103. En una publicación posterior se sigue manteniendo la misma opinión. Aun cuando la formulación deja cierta duda sobre si se exige la mera contabilización o la contabilización ejercitando las mismas opciones (sólo esta segunda interpretación supondría una auténtica determinación formal), el ejemplo propuesto por estos autores no deja lugar duda en el sentido de que la interpretación propuesta es la segunda. Así, siempre según MÁLVAREZ Y MARTÍN si una empresa contabiliza la amortización de una maquinaria de forma lineal, el artículo 19.3 le impide, si es que pretende deducir las cuotas de amortización, amortizar fiscalmente de forma degresiva. MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pg. 243.

68. CORONA ROMERO, Enrique. «Valoración e imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades en 1997». En *El Impuesto sobre Sociedades: la Ley y su nuevo Reglamento. Manual II*. Madrid:

Pues bien, derivar el principio de determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS, implica una serie de ventajas, frente a la tesis descrita anteriormente, por las razones que se explican seguidamente:

a) A partir del enunciado literal del artículo 19.3 del TRLIS, podría llegar a pensarse en la imposibilidad de aplicar el citado precepto al ejercicio divergente de opciones en los Balances Mercantil y Fiscal. El artículo 19.3 del TRLIS hace referencia a la imposibilidad de deducir los gastos que *no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas*. Pues bien, en el ejercicio divergente de opciones de valoración el hecho de que se adopten en el Balance Mercantil y en el Balance Fiscal criterios de valoración distintos no implica que el gasto no se haya contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias; se ha contabilizado, aunque con criterio diverso a aquél por el que se ha optado a efectos fiscales. Este supuesto puede entenderse mucho mejor si se trae a colación el ejemplo prototípico de los gastos de amortización.

Imagínese que una sociedad considera que el método lineal es el más adecuado a la curva de depreciación de un determinado inmovilizado material y, consecuentemente, aplica dicho método para amortizarlo. Esa misma sociedad, sin embargo, y con el objetivo de obtener un diferimiento de gravamen amortiza, a efectos fiscales, mediante cualquiera de los métodos degresivos previstos en el artículo 11 del TRLIS (porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización o números dígitos). Es evidente que, al ser la vida útil del inmovilizado la misma en los Balances Mercantil y Fiscal, independientemente del método de amortización utilizado, en todos los ejercicios en los que el elemento patrimonial luzca en el Balance de la Sociedad, se habrá imputado en la cuenta de pér-

Expansión, 1997, pg. 181. HERRERA MOLINA, Pedro. «Capacidad económica...», *op. cit.*, pg. 409, cuando señala: «En cierto sentido “el principio de determinación formal” constituye una formulación más amplia del “principio de inscripción contable” según el cual un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente, y un ingreso no podrá computarse a efectos fiscales en un ejercicio posterior a aquel en que se refleje contablemente (art. 19.3 LIS)». CAPDEVILA, Montse. En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. *Régimen General del Impuesto*. Madrid: Civitas, 1998, pg. 837. También aquí puede detectarse el entendimiento conjunto de los artículos 10 y 19 TRLIS: «El establecimiento del principio de inscripción contable es coherente con la definición de la base imponible del impuesto (art. 10 del TRLIS) que parte del resultado contable e implicará que, para que surta todos sus efectos cualquier criterio fiscal, de acuerdo al cual se produzca la generación de un gasto, éste deberá estar contabilizado. Esta regla significa que, como principio general, no puede adoptarse un criterio fiscal distinto del seguido contablemente». SANZ GADEA, Eduardo. «Impuesto sobre Sociedades (I)...», *op. cit.*, pg. 496, afirmando que puede llegarse a la misma conclusión partiendo del artículo 10.3 del TRLIS o del 19.3.

didias y ganancias un gasto en la cuantía de la cuota lineal de amortización correspondiente.

Para reforzar este argumento podría traerse a colación la redacción del principio de inscripción contable en otras legislaciones de nuestro entorno en las que, precisamente para afrontar interpretaciones como la aquí expuesta, se ha depurado el enunciado de la norma. Así el artículo 75.4 del TUIR italiano señala que: «Los gastos y otros componentes negativos no resultarán deducibles si no han sido imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devenguen, y en la medida en que no lo hayan sido»⁶⁹. Es decir, no sólo se condiciona la deducibilidad a la previa imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias sino que, además, se exige que las cuantías de gastos (contables y fiscales) coincidan («en la medida en que no lo hayan sido»). Y la redacción de este precepto resulta también muy reveladora si se la compara con su inmediata antecesora en el ordenamiento italiano. Porque el artículo 74.2 del DPR 597, texto que antecedió al vigente TUIR, presentaba una redacción muy semejante a nuestro artículo 19.3 TRLIS, condicionando la deducibilidad de los gastos a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero sin hacer referencia, en ningún momento, a la cuantía de las imputaciones contables.

Pero es que además, esta interpretación interesada, que parece justificar el tenor literal del artículo 19.3, puede resultar conforme con la finalidad que, algunos sectores de la doctrina han atribuido al artículo 19.3 del TRLIS. Porque se ha afirmado con mucha frecuencia, que el artículo 19.3 TRLIS constituye un modo de garantizar la actividad comprobatoria de la Administración⁷⁰.

69. El texto original establece: «Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza». La traducción expuesta en el texto me parece más ajustada a los matices de la norma italiana que otras elaboradas por la doctrina española. En este sentido se ha traducido el artículo 75.4 TUIR del siguiente modo: «Los gastos y otros componentes negativos no son admitidos en deducción en la medida en que no resulten imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias relativa al ejercicio de competencia» (GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «Gastos deducibles...», *op. cit.*, pg. 99, nota 236).

70. Sobre esta función: DÍAZ ARIAS, José Manuel. «El nuevo Impuesto sobre Sociedades: comentarios y referencias legislativas, esquemas de tributación, supuestos prácticos, apéndice normativo». Madrid: *Gaceta Fiscal*, 1996, pg. 63. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La nueva regulación...», *op. cit.*, pg. 103. GARCÍA MORENO, Alberto. «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, pg. 202. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pg. 243. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 344. ORTÍZ CALLE, Enrique. «El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...», *op. cit.* pg. 40. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. «Algunas consideraciones sobre la relevancia de la inscripción contable de los

En ese sentido, el ejercicio divergente de opciones de valoración en los Balances Mercantil y Fiscal, no parece entorpecer la función de control atribuida al artículo 19.3 del TRLIS, pues siempre existirá un documento en el que comprobar la efectiva imputación contable del gasto correspondiente aunque en cuantía distinta a la que pretende deducirse a efectos fiscales.

Esta posible interpretación que, como puede entenderse, supondría el fin de la determinación formal sin determinación inversa, no es sostenible, si el ejercicio concurrente de las opciones contables y fiscales se deriva del artículo 10.3 del TRLIS. En primer lugar porque el enunciado literal de este último precepto no invita a una interpretación como la expuesta. Además, porque la finalidad atribuida a la determinación formal no avalaría, en ningún caso, el ejercicio divergente de opciones de valoración en los Balances Mercantil y Fiscal, porque dicha finalidad consiste, precisamente, en evitar la divergencia.

2) Teniendo en cuenta la redacción del artículo 19.3 del TRLIS, podría pensarse que el principio de determinación formal sólo afectaría a los derechos de opción referentes al reconocimiento y valoración de los gastos, en la medida en que, el precepto en ningún momento se refiere a los ingresos. Parece bastante lógico pensar que la finalidad propia de la determinación formal obliga a que los derechos de opción referidos a los ingresos deban ejercitarse de forma coherente en los Balances Mercantil y Fiscal. Por ello no tiene excesivo sentido un principio de determinación formal que afecte, exclusivamente, a los gastos del período.

A esta crítica podría objetarse que el TRLIS no reconoce, en la actualidad, ninguna opción de reconocimiento o valoración de ingresos que afecte a este problema. Y, desde luego, es cierto en la medida en que la única opción clara en este sentido es la que concede el artículo 19.4 del TRLIS para imputar los ingresos por operaciones a plazos o con precio aplazado conforme al criterio de devengo o al de caja y el propio precepto declara que la opción, en el Balance Fiscal, será independiente del modo en que los ingresos y los gastos se hayan contabilizado. Sin embargo, la crítica a un principio de determinación formal derivado del artículo 19.3 del TRLIS formulada más arriba, seguiría teniendo sentido, en la medida en que, ya sea por vía interpretativa⁷¹, o a través de futuras re-

ingresos y de los gastos en la determinación de la base imponible». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 254, 2004, pg. 72 (nota 16). Antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995: COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi, 1995, pg. 313.

71. Éste sería el caso, por ejemplo, de las rentas derivadas de la tenencia o transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva. En este sentido, el artículo 58.2.a) del

formas legislativas, no sería descartable la introducción de opciones de reconocimiento o valoración de ingresos en el Balance Fiscal.

Es evidente que al derivar el principio de determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS no puede producirse restricción alguna respecto a las posibles opciones de valoración o reconocimiento de ingresos que puedan derivarse del texto vigente de la LIS o establecerse en el futuro.

c) Derivando la determinación formal del artículo 19.3 del TRLIS no termina de quedar claro si, en aquellos supuestos para los que el TRLIS establezca beneficios fiscales, sin eximir al beneficiario de la inscripción contable, se producen o no fenómenos de determinación inversa. Como ya vimos más arriba, los partidarios de derivar la determinación formal del artículo 19.3 del TRLIS establecían toda una serie de excepciones implícitas al principio de inscripción contable, para aquellos casos en los que el TRLIS reconoce un beneficio fiscal en base sin establecer la excepción de forma expresa. Dichas excepciones implícitas carecen, a mi juicio, de cualquier fundamento jurídico positivo.

Derivando la determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS, como se ha propuesto más arriba, no son necesarias excepciones, ni implícitas ni explícitas, a la determinación formal, en la medida en que el ejercicio concurrente de las

TRLIS obliga a incluir en la base imponible del sujeto pasivo «la renta, positiva o negativa, obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o de su reembolso». Por su parte, el artículo 59 del mismo texto legal obliga a integrar en la base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse por el sujeto pasivo derivadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva. Esta regulación adquiere pleno sentido si se tiene en cuenta que la Resolución de 27 de julio de 1992, del Presidente del ICAC sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de inversión de activos del mercado mobiliario, dispone en su Regla Segunda 2 que «el rendimiento producido por las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, determinado por la diferencia existente entre el valor liquidativo en la fecha de enajenación o cierre de ejercicio y el valor contable de la misma, se contabilizará como ingreso financiero, incrementando el valor contable de la participación». FALCÓN Y TELLÁ ha propuesto que la imputación de los incrementos de patrimonio pueda producirse, a elección del partícipe, en el momento de la realización o en el de la anotación contable del incremento devengado (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «Los incrementos derivados de participaciones en FIAMM en el Impuesto sobre Sociedades: una interpretación del art. 73 de la Ley 43/1995». En *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1998, pg. 6). Aun cuando la naturaleza optativa de estas reglas sea más que cuestionable (GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 271-272. CAÑO ALONSO, Julio César. «Tratamiento fiscal de las rentas contabilizadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva: art. 73 LIS». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1999, volumen I, pgs. 1170-1171) sólo nos interesa dejar constancia de que, a través de técnicas aplicativas, la doctrina ha detectado opciones respecto a ingresos en el Balance Fiscal.

opciones contables y fiscales no abarca, conforme a su finalidad, a los beneficios fiscales que puedan establecer en la LIS.

2.3. LAS RELACIONES ENTRE DETERMINACIÓN FORMAL Y MATERIAL Y LA NOVEDAD EN LA LEY 43/1995

Ya hemos tenido ocasión de analizar más arriba cuál es la verdadera función en el sistema español de la determinación formal. Como se ha dicho, este principio impide que a través de la existencia de ajustes de carácter limitativo el sujeto pasivo consiga ventajas fiscales, ejercitando derechos de opción de diversa forma en los Balances Mercantil y Fiscal. Por lo tanto, vemos que la determinación formal sólo encuentra sentido en un contexto más amplio de determinación material; es decir, sólo si las normas que disciplinan el Balance Mercantil resultan aplicables para el cálculo de la base imponible, existiendo determinados límites (ajustes de carácter limitativo), tiene sentido la determinación formal. Por lo tanto, puede decirse, sin excepciones, que allí donde no exista la determinación material, no podrá existir tampoco la formal, pues carecerá de sentido. La inexistencia de unas normas de ajuste con una finalidad bien definida, impide la posibilidad de un uso contrario a dicha finalidad.

Y esta idea es la que avala la novedad fundamental que debe concluirse a partir de los razonamientos a los que se ha hecho referencia en este epígrafe. Si como se vio más arriba, una de las novedades esenciales en la Ley 43/1995, respecto a su inmediata antecesora, fue la introducción de la determinación material, ello lleva a que, también por esta vía, se introdujera la determinación formal. En la Ley 61/1978 no existía remisión alguna a las normas contables para la determinación de la base imponible del Impuesto y, por lo tanto, no podía hablarse, bajo ningún concepto, de determinación formal. Y frente a esta tesis no sería razonable oponer que la Disposición Final Séptima del Real Decreto 1643/1990 o el artículo 88.9 del RIS de 1982, condicionaban la deducibilidad de los gastos a su previa imputación contable. En primer lugar, porque algunos sectores de la doctrina ponían en duda que, sobre la base de estas reglas, pudiera deducirse la existencia de un principio general de inscripción contable⁷². Pero además, y este es el argumento verdaderamente definitivo, porque extraer la determinación formal a partir del requisito de inscripción contable conlleva toda una serie de problemas teóricos y prácticos a los que ya se ha hecho referencia.

72. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «Gastos deducibles...», *op. cit.*, pgs. 92-95.

La introducción de la determinación formal constituye, por lo tanto, la segunda gran novedad de la Ley 43/1995 en lo que a la relación entre las normas contables y las normas fiscales se refiere.

3. LAS INNOVACIONES MATERIALES EN LA LEY 43/1995 Y SU REPERCUSIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN. LA POTESTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

Hasta ahora, nos hemos limitado a detectar las novedades materiales que ha introducido la Ley 43/1995 respecto a su inmediata antecesora, cifrándolas esencialmente en el reconocimiento de los principios esenciales de determinación material y formal. Sin embargo, el objeto de este trabajo se orienta, también, a desentrañar los efectos que ese nuevo sistema de relaciones entre contabilidad y fiscalidad despliega respecto al procedimiento de gestión tributaria.

A mi juicio, el principio de determinación material, reconocido en el artículo 10.3 del TRLIS, ha supuesto un cambio necesario en las potestades administrativas de gestión respecto al Impuesto. En efecto, que la base imponible resulte de normas recogidas de forma exhaustiva en la ley fiscal, como era el caso de la 61/1978, o que se calcule a partir del resultado contable practicando una serie de ajustes fiscales, no puede ser indiferente a las potestades de la Administración respecto del Impuesto. Lo cierto es que, en gran cantidad de ocasiones, la Administración no se verá obligada a actuar liquidando el Impuesto. Pero, en otras muchas, y por causas de muy diversa índole que iremos viendo a lo largo de este trabajo, la Administración sí que tendrá que actuar y, en ese caso, las diferencias entre las Leyes 61/1978 y 43/1995 serán evidentes. En efecto si, por motivos de orden fáctico, o estrictamente jurídico, la Administración Tributaria (luego veremos si los órganos de Gestión los de Inspección o ambos) se ve obligada a liquidar, el *iter* procedimental será bien distinto, según que la Ley del Impuesto adopte un sistema con, o sin determinación material del Balance Fiscal por el mercantil. En el segundo caso (Ley 61/1978), la Administración liquidará aplicando exclusivamente normas fiscales, mientras que, si el sistema asume la determinación material, la Administración deberá aplicar, en gran cantidad de ocasiones, normas mercantiles.

Este es el sentido que debe darse al tan denostado artículo 143 TRLIS en el que se reconoce a la Administración la «facultad» de determinar el resultado contable aplicando las normas a la que se refiere el artículo 10.3 TRLIS⁷³. La radical novedad

73. Más adelante tendremos ocasión de analizar las reformas introducidas en este precepto por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

de la determinación administrativa del resultado contable sólo puede comprenderse comparando los sistemas de determinación de la base imponible en las Leyes 61/1978 y 43/1995 y contrastando la comparación con las potestades de gestión necesarias para su cumplimiento; a eso se dedican los siguientes epígrafes.

3.1. SISTEMAS SIN DETERMINACIÓN MATERIAL. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN. EL EJEMPLO DE LA LEY 61/1978

El que un sistema no reconozca la determinación material supone, de forma automática, la inutilidad, en el mismo, de una potestad administrativa de determinación del resultado contable. En efecto si, en la Ley 61/1978, las normas fiscales contenían la totalidad de las reglas referidas a los ingresos, los gastos y su valoración, no se alcanza a entender para qué podría contar la Administración con una potestad de determinación del resultado contable. Por el contrario, y a efectos de liquidar el tributo, la Administración podía aplicar la totalidad de normas que disciplinaban el régimen de determinación de la base imponible contenidas en la Ley 61/1978 y el Real Decreto 2631/1982. Coherentemente con esta tesis, ni la Ley de 1978, ni su Reglamento de desarrollo, contenían ninguna prescripción que pudiera hacer pensar en el reconocimiento de semejante potestad.

Cuestión diferente, y que desde este momento debe diferenciarse meridianamente de la anterior, es la posibilidad de la Administración, en el ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación, de utilizar los documentos contables de la sociedad. En efecto esta posibilidad se preveía en los artículos 296 y 297 del RIS de 1982, posteriormente derogados por el Reglamento General de Inspección de los Tributos que, no obstante, mantuvo la posibilidad de utilizar, como medio de comprobación, la documentación contable. Aquí el matiz es bien diferente, pues de lo que se trata no es tanto de determinar la base imponible del Impuesto aplicando normas contables como de comprobar la existencia y dimensión de los hechos imposables realizados por el sujeto pasivo del tributo. Aquí la Administración no acude a la contabilidad en su vertiente normativa, pues la falta de remisión lo hace imposible y además innecesario, sino en su vertiente probatoria documental.

Por todo lo dicho, no resulta admisible la posición de PONT MESTRES que, refiriéndose al artículo 148 LIS, señalaba que «*las facultades correctoras de la Administración ante resultados contables erróneos ya existían como tales por lo que, para ejercerlas, no resulta necesario invocar el artículo 148*»⁷⁴. Podrá sostenerse, en todo

74. PONT MESTRES, Magín: «Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades». En *Gaceta Fiscal*, núm. 147, octubre de 1996, pg. 68.

caso, que la Administración ya contaba con las potestades administrativas necesarias para comprobar que un determinado hecho había sido omitido en la contabilidad o uno de los contabilizados no se compadecía con la realidad pero, en ningún caso, para detectar, y menos aún corregir, asientos contrarios a las normas contables.

3.2. SISTEMAS CON DETERMINACIÓN MATERIAL. LA CONTABILIDAD COMO CONJUNTO NORMATIVO Y COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN. EL EJEMPLO DE LA LEY 43/1995

La contabilidad en la Ley 43/1995 sigue conservando su virtualidad como medio de comprobación. No en vano el artículo 133.2 TRLIS que, como ha señalado insistentemente la doctrina, no es más que un calco de otras disposiciones ya existentes en el ordenamiento tributario⁷⁵, señala a la contabilidad como medio de comprobación e investigación en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin perjuicio de esa continuidad, la asunción de la determinación material en la nueva ley, obliga, más que aconseja, a reconocer una facultad a la Administración Tributaria para la determinación del resultado contable. En efecto, si las normas que disciplinan el resultado contable han pasado a integrar, por obra del artículo 10.3 LIS, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto, debe reconocerse a la Administración dicha potestad. Sin ella, la Administración no podría hacer frente a determinadas circunstancias que, sin duda, pueden plantearse en la gestión del Impuesto, como, por ejemplo, la incorrecta aplicación de la normativa contable por el sujeto pasivo o la falta absoluta de llevanza de la contabilidad. Estas circunstancias serán objeto de estudio detallado en el tercer capítulo de este trabajo.

Lo que debe quedar claro en este momento, es que, de un lado, la potestad de determinación constituye una exigencia, casi un derivado lógico, del nuevo régimen de determinación de la base imponible⁷⁶ y, de otro, que la contabilidad

75. UCÉLAY, Ignacio. «Gestión del Impuesto». En *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996, pg. 1068. ÁLVAREZ MORALES, Carlos. «La gestión del Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*/coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ. Granada: Comares, 1998, pg. 294. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 139. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 663.

76. Como ya han hecho ver algunos sectores de la doctrina: RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 548 señalando: «[...] Es desde esta perspectiva desde la que hay que entender las facultades «contables» que a la administración otorga el artículo 148 de la LIS, facultades que deben calificarse de desorbitadas pero que el sistema de la ley requiere necesariamente dada la confusión que establece entre contabilidad y base imponible». GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ,

como medio de comprobación, a la que alude el artículo 133.2 TRLIS, no puede confundirse con las normas contables que el artículo 143 TRLIS faculta a aplicar a la Administración Tributaria. Por lo tanto puede decirse, una vez más, que la potestad de determinación del resultado contable no es más que la consecuencia lógica, en el ámbito del Derecho Tributario formal, de la profunda reforma material que sufrió el impuesto en 1995.

3.3. UNA PRECISIÓN ADICIONAL: LA REFORMA DEL ARTÍCULO 148 LIS EN LA LEY 24/2001, DE 27 DE DICIEMBRE

El apartado cincuenta y uno del artículo 2 de la Ley 24/2001 de 27 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social ha venido a reformar uno de los artículos que, *a priori*, podían parecer más inmutables en el sistema normativo diseñado por la LIS. En efecto, si hasta ese momento el artículo 148 de la Ley (143 TRLIS) establecía que «A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere la presente Ley» la nueva versión del precepto queda de la siguiente manera: «A los efectos de determinar la base imponible la Administración Tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley».

Ciertos sectores de la doctrina se han apresurado a analizar la reforma y, si bien han acertado en el diagnóstico de la causa, no podemos compartir las consecuencias que pretenden extraerse del cambio normativo. En este sentido, SANZ GADEA⁷⁷ ha detectado que el origen de la reforma podría estar en los recelos que, en ciertos sectores de la doctrina, despertó la potestad de determinación del resultado contable desde su aprobación⁷⁸. A continuación, SANZ GADEA sostiene, con

María Jesús. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pg. 138, señalando: «[...] A mi juicio, la inclusión de esta norma en el Impuesto sobre Sociedades la exigían las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad». SANZ GADEA, Eduardo. «Impuesto sobre Sociedades (I)...», *op. cit.*, pg. 492: «[...] pero lo que parece indudable es que para determinar el resultado contable, en cuanto núcleo de la base imponible, la Administración Tributaria deberá aplicar las normas contables y, más precisamente, aquellas a las que se refiere el artículo 10.3 del TRLIS».

77. SANZ GADEA, Eduardo. «Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (I)». En *Revista de Estudios Financieros*, núm. 227, 2002, pgs. 89-90. También en: SANZ GADEA, Eduardo. «Impuesto sobre Sociedades (I)...», *op. cit.*, pg. 491.

78. Las reacciones fueron, desde el principio, muy enconadas y abundantisimas frente al precepto: ESTEBAN MARINA, Ángel. «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible». En *Carta Tributaria*, núms. 239 y 240, 1996, pgs. 2-11. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5, 1996, pg. 16. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 548. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto

rotundidad, que el legislador ha eliminado la posibilidad de que la Administración determine el resultado contable. Señala este autor que se ha producido un cambio en la forma, pero no el fondo, pues la Inspección de los Tributos ante la aplicación incorrecta de normas mercantiles por el sujeto pasivo puede reaccionar, al igual que antes, pero modificando directamente la base imponible. Esta forma de entender la reforma del artículo 148 de la LIS no termina de convencer por los motivos que siguen⁷⁹:

1) Ya tuvimos ocasión de referirnos más arriba al concepto de régimen de determinación de la base imponible, como el instrumento técnico que permite el tránsito de la base imponible normativa a la base imponible fáctica⁸⁰. Pero ese instrumento técnico, debe quedar muy claro desde ahora, no se limita a ser un conjunto inconexo de normas jurídicas porque, así, difícilmente podría desempeñar su cometido. Por el contrario, el régimen de determinación constituye un instrumento compuesto por normas ordenadas de una determinada manera, que permiten, a través de su contenido prescriptivo, debidamente ordenado, llegar a la cifra que conocemos como base imponible fáctica. En el Impuesto sobre Sociedades, ese orden preciso, al igual que el propio régimen de determinación, viene establecido en el artículo 10.3. El precepto no sólo indica que componen el régimen normas de origen contable y de origen fiscal sino que, por el contrario, ordena ambos conjuntos normativos, señalando que el resultado contable se corregirá mediante los ajustes correspondientes, establecidos en la propia Ley. De esa manera si la Administración Tributaria aplica la normativa mercantil, como impuso la nueva redacción del artículo 148 LIS, lo hará para determinar el resultado contable y, a partir de él, practicando los ajustes, si proceden, la base imponible. Téngase en cuenta que la propuesta de SANZ GADEA podría tener cierto sentido en aquellos supuestos para los que existe un ajuste extracontable determinado; se procedería a practicar el ajuste directamente sin necesidad de determinar el resultado contable, siendo conscientes, en cualquier caso, de la cifra concreta que correspondería de aplicar la norma contable. Si para este supuesto la propuesta podría tener algún sentido, más difícil resultaría para aquellos casos

sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 14. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pgs. 224-227. GARCÍA NOVOA, César. «La imputación temporal...», *op. cit.*, pg. 192. ORTÍZ CALLE, Enrique. «El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...», *op. cit.*, pg. 38. De estas críticas tendremos ocasión de ocuparnos en profundidad en el Capítulo III de este trabajo.

79. Por ese motivo tampoco sorprende que en su reciente Tratado SANZ GADEA afirme, de forma rotunda: «La Administración tributaria puede, y debe, en el ejercicio de su potestad de comprobación, determinar el resultado contable que hubiera procedido o se hubiera derivado de la correcta aplicación de las normas contables [...]». SANZ GADEA, Eduardo. «Impuesto sobre Sociedades (I)...», *op. cit.*, pg. 493.

80. Definición tomada de SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación de las bases imponibles...», *op. cit.*, pg. 241.

respecto de los que el TRLIS admite, sin reparos, la norma contable pues, en principio, repele que la Administración pueda aplicar normas mercantiles a través de ajustes no previstos en la norma fiscal.

2) Sin perjuicio de las relaciones que deben establecerse entre la estimación indirecta de base imponible y la potestad de determinación del resultado contable, de las que ya me he ocupado en un trabajo anterior⁸¹, la propuesta de SANZ GADEA no sería capaz de dar respuesta a un problema que se plantea con cierta frecuencia en la práctica y es la falta absoluta de llevanza de contabilidad, o la llevanza de una contabilidad tan irregular que, prácticamente, equivale a la primera. Porque la solución de SANZ GADEA puede resultar útil, en todo caso, para aquellos supuestos en los que existe un resultado contable medianamente fiable, sobre el que, detectados los reparos puntuales concretos, se determine la base imponible, no modificando el resultado contable sino practicando, directamente, los ajustes correspondientes. Sin embargo, en aquellos supuestos en los que no exista un resultado previo sobre el que ajustar, éste deberá determinarse para calcular la base imponible.

A mi juicio, tras los argumentos expuestos por SANZ GADEA late, en realidad, el temor a unos efectos que, en ningún caso, podrían derivarse de la potestad de determinación del resultado contable. Parece como si lo que pretendiera evitarse fueran los efectos jurídico-mercantiles de la determinación administrativa del resultado contable. De ese modo, eliminando del artículo 148 las referencias a la determinación del resultado contable por la Administración, y haciendo referencia exclusivamente a la aplicación de la normativa mercantil, parece que quedaría más clara la orientación, exclusivamente fiscal, de dicho precepto. Sin embargo, la redacción del artículo 148 ni en su formulación vigente, ni en la primigenia, albergó la posibilidad de que la determinación administrativa del resultado contable tuviera efectos mercantiles. En efecto, en todo momento, la doctrina se manifestó en el sentido de que la determinación lo sería a los solos efectos de calcular la base imponible, como el propio artículo garantizaba y aún sigue haciéndolo⁸².

Por lo tanto, la reforma operada por la Ley 24/2001 bajo ningún concepto pudo tener como objetivo impedir la eficacia de la determinación administrativa del resultado contable fuera del ámbito estricto de la base imponible pues, ya con anterioridad a la reforma, esto era así. Eso no supone que la Administración no pueda determinar el resultado contable a efectos de determinar la base imponible y es que no es ya solo que pueda hacerlo, sino que, en muchos casos, tiene que hacerlo para conocer la base imponible del Impuesto. La determinación del resultado contable por la Administración se constituiría así como una suerte de balance de inspección⁸³, de efectos exclusivamente fiscales, pero no por ello, como veremos en el Capítulo III de este trabajo, de poca importancia.

Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 356. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 724. FERREIRO LAPATZA, José Juan (y otros) *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*. 17ª edición, *op. cit.*, pg. 374. SANZ GADEA, Eduardo. «Impuesto sobre Sociedades (I)...», *op. cit.*, pg. 494.

83. Un importante sector de la doctrina alemana viene sosteniendo, desde hace ya algunos años, la idea de que, las autoridades financieras (Administración Tributaria) comprueban balances pero no los aprueban. En este sentido se ha pronunciado con especial contundencia SCHICK señalando: «[...] Además no es el balance el objeto de la actividad de comprobación, ni tampoco el fin de la autoridad la determinación de un balance correcto, sino el cálculo del impuesto correspondiente sobre la base de los supuestos de hecho recogidos y cuantificados en el balance. Si el resultado se determina conforme al § 4.1 ó 5 de la EStG ello debe hacerse de conformidad con los principios de una ordenada llevanza de contabilidad, sin embargo, la autoridad financiera no aprueba balances». (SCHICK, Walter. «Steuerverfahrensrechtliche Aspekte der Bilanz». En *Betriebs Berater*, 1987, pg. 134). Si bien la Administración no aprueba balances, sí que se admite que las autoridades financieras (señaladamente las inspectoras) redacten balances de inspección (*Prüferbilanzen*). Un «balance» de este tipo sería, en palabras de SCHICK, el que redactaría un inspector cuando los resultados de su labor de comprobación afecten al balance que sirve de base al impuesto (SCHICK, Walter. «Steuerverfahrensrechtliche Aspekte der Bilanz...», *op. cit.*, pg. 134). La categoría del balance de inspección es reconocida también por gran parte de la doctrina alemana (WEBER GRELLET, Heinrich. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. «Einkommensteuergesetz...», *op. cit.*, § 4 C 66. SCHICK, Walter. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 10 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, § 202, Rz. 47, indicando que no deberá confeccionarse un balance de inspección «formal» admitiendo *a sensu contrario* la posibilidad de un balance «material» de este tipo. TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. KÖLN: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 202, Rz. 2, Lfg. 82, Juni 1997, aunque reconociendo que la Ley no contempla este particular «balance». STAPPERFEND, Thomas. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. «Einkommenssteuer...», *op. cit.*, pg. 183, § 4 Anm. 399. Lfg. 203 juli 2001.

81. BÁEZ MORENO, Andrés. «Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imposables». En *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pgs. 9-18.

82. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 8, 1996, pg. 7. COLL FRECHINA, Lluís. «La Determinación de la Base Imponible...», *op. cit.*, pg. 135. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista General de Derecho*, núms. 628-629, 1997, pg. 487. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 129. GARCÍA NOVOA, César. «La imputación temporal...», *op. cit.*, pg. 193. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General...», *op. cit.*, pg. 136. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del

Las finalidades de los balances mercantil y
fiscal y el principio de determinación
material: los ámbitos de conflicto y
sus soluciones aplicativas

1. EL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN MATERIAL Y LOS CONFLICTOS DE FINALIDADES DE LOS BALANCES MERCANTIL Y FISCAL. SU CONEXIÓN CON LAS RELACIONES ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO PRIVADO

En el primer Capítulo de este trabajo hemos tenido ocasión de estudiar los conceptos de determinación material y formal, fundamentales para el vigente régimen de determinación de la base imponible del Impuestos sobre Sociedades. Entonces pretendíamos, como ya anunciamos, conocer dichos conceptos desde una perspectiva descriptiva, comprendiendo la innovación fundamental que supuso la aprobación de la Ley 43/1995 frente a su antecesora en la regulación del impuesto. Una vez aclarado el sentido de los conceptos de determinación material y formal se impone dar un paso más en la investigación, profundizando en los diversos problemas dogmáticos que engendra la configuración del sistema vigente de relaciones entre normas contables y fiscales en el régimen de determinación de la base imponible.

La determinación material y en cierta medida, también la formal suponen la introducción, en el Derecho Tributario, de un sistema de conceptos y normas, las contables, concebidas en y para el Derecho Mercantil. Parece lógico pensar que las diversas finalidades, perseguidas por las dos ramas del Derecho que se dan cita en la configuración del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pueden dar lugar a desajustes de todo tipo. Podría pensarse que, en la medida en que el legislador ha optado por introducir estos conceptos en la Ley del Impuesto, mediante una remisión normativa general, al

intérprete no le corresponde otro papel que aplicar escrupulosamente la normativa contable. Esta posición se ha defendido, también, desde ciertos sectores doctrinales que niegan que los Balances Mercantil y Fiscal tengan finalidades diversas. Sin embargo, y como pretendo demostrar en la primera parte de este capítulo, las finalidades de dichos Balances no pueden considerarse iguales pues, la lógica propia del Derecho Mercantil y del Derecho Tributario lo impide. Sin embargo, la constatación de dicha diversidad no es suficiente para rechazar la aplicación, a efectos fiscales, de la solución mercantil que corresponda, entre otras cosas porque la Ley, en su artículo 10.3, impone la necesidad de aplicar la normativa contable (determinación material) y, además, de interpretarla en el mismo sentido que en dicha rama del Derecho (determinación formal). Si se quieren respetar los mandatos de la ley, habrá que proceder de forma distinta.

Tras demostrar la diversidad de fines de los Balances Mercantil y Fiscal, que es, en definitiva, la causa de los desajustes a los que hacemos referencia, habrá que detectar las normas concretas que pueden provocar conflictos entre las finalidades propias de dichos Balances. En muchas ocasiones, como demostraremos a lo largo del texto, dichos conflictos traen causa de una manera equivocada de aplicar la normativa contable. En esos casos, la solución al conflicto vendrá dada por una correcta interpretación de la normativa mercantil que se impondrá en el Balance Fiscal, por obra de los principios de determinación material y formal. En otros casos, sin embargo, la correcta aplicación de la normativa privada no será suficiente para corregir los conflictos que puedan plantearse. Sin embargo, no podrá rechazarse, sin más, la solución contable, en la medida en que dicho rechazo supondría, en principio, dejar de aplicar la solución legalmente prevista, en lo que sería una pura construcción arbitraria al margen de la Ley. Para estos casos, aunque no siempre será posible, se intentarán buscar mecanismos interpretativos que, sin sobrepasar el límite del sentido posible de las palabras (límite propio de la actividad interpretativa), solucionen convenientemente el conflicto que pueda plantear la aplicación de la norma mercantil.

La relación entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal no es más que un episodio concreto de otro problema, más amplio, y de gran proyección histórica y doctrinal. En efecto, la asunción de normas y conceptos contables en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por vía de remisión o, simplemente, por inclusión de conceptos o términos, se incardina en el problema de las relaciones entre Derecho Privado y Derecho Tributario. Las conclusiones a las que la doctrina ha llegado tras casi un siglo de discusión sobre el particular, y que distan de ser definitivas, marcarán las pautas de elaboración de este capítulo.

La discusión sobre las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado es tan antigua como la propia existencia de un sistema tributario organi-

zado y racional¹. En el momento en el que se supera el entendimiento del fenómeno tributario como fenómeno de poder, se plantean, irremediabilmente, las relaciones entre dos ramas del ordenamiento jurídico obligadas a coexistir.

Aun cuando las controversias entre estas dos ramas del Derecho se hayan desarrollado de forma abstracta, es decir, sin referencia a problemas jurídicos concretos, creemos que esta segunda vía es la más adecuada desde cualquier punto de vista. En efecto, por mucho que las relaciones entre el Derecho Privado y el Derecho Tributario pertenezcan al ámbito de la Teoría General, parece difícil llegar a conclusiones concretas y fundamentadas sin centrarse en el estudio de problemas específicos de relación.

En nuestro país los estudios en torno a la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado se han planteado desde la óptica abstracta a la que hacemos referencia². En efecto, un apego, quizás excesivo, a la disputa doctrinal desarrollada en Francia por TROTABAS³ y GENY⁴, ha hecho que el debate se plantee

1. DÖLEMAYER, Hans Joachim. *Wechselbeziehungen zwischen Privat- und Steuerrecht in der schweizerischen Gesellschaftsrechtpraxis unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*. Diss. Frankfurt am Main: 1975, pg. 108. El autor liga la configuración definitiva de un orden tributario a la aprobación de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919. BÜHLER apunta en igual sentido ligando la polémica a la juridificación o adquisición de carácter normativo del fenómeno tributario. BLUMENSTEIN, Ernst. «Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht». En *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Band 52, 1933, pg. 146. BEISSE indica que la polémica es tan antigua como el Derecho Tributario moderno. BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG*. En *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 1977, pg. 433.
2. Entre dichos estudios: RAMALLO MASSANET, Juan. «La autonomía de los conceptos tributarios respecto de los jurídico-privados: realidad, métodos y razón de ser». (Estudio Preliminar a las traducciones de los trabajos de L. TROTABAS y F. GENY) en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pgs. 7-37. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *El Derecho privado en el ordenamiento tributario español* (Estudio Preliminar a: LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso. *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria: introducción al estudio de los conceptos fundamentales del derecho tributario en la doctrina del Tribunal Supremo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973), pg. XI-XLVIII. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pgs. 15-26. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Vol. II. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, pgs. 176-194. Notable excepción constituye el trabajo de COMBARROS VILLANUEVA centrado desde un primer momento en el preciso problema de la «propiedad económica». COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio. Análisis contable y jurídico-tributario*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1987, pgs. 107-130.
3. TROTABAS, Louis. «Essai sur le Droit fiscal». En *Revue de science et de législation financière*, t. XXVI, pgs. 201-236. Manejo la traducción del Profesor Juan Ramallo: TROTABAS, Louis. «Ensayo sobre el Derecho fiscal». En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pgs. 37-69.
4. GENY, Françoise. «Le particularisme de Droit fiscal». En *Revue trimestrielle de Droit Civil*, núm. 4, 1931, pgs. 797-833. Manejo la traducción del Profesor Juan Ramallo: GENY, Françoise. «El

en términos conceptuales descendiendo, rara vez, a los problemas concretos de relación entre Derecho Tributario y Derecho Privado. Sin embargo, la historia ha demostrado, sobre todo en Alemania, que las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado aparecen ligadas a problemas muy concretos cuyos matices influyen en la decisión final y puede que en la elaboración inductiva del propio sistema de relaciones. En efecto, a la hora de decidir sobre el sistema de relación más adecuado no se puede prescindir de la consideración del aspecto concreto que ocupe al intérprete y que podrá centrarse en temas tan dispares como la fiscalidad de las actividades ilícitas o el concepto de propiedad económica. Esta idea fue puesta de manifiesto por ENNO BECKER, el principal artífice institucional, en la Alemania de entreguerras, del proceso de autonomización del Derecho Tributario, si se prescinde de la figura precursora de BALL⁵. En efecto, BECKER reconoce que el problema del gravamen de los actos ilícitos forma parte de otro, más amplio, del que depende: el uso en las leyes tributarias de conceptos jurídico-civiles⁶. Lo que interesa, en cualquier caso, es el planteamiento claramente inductivo de la cuestión, es decir, tomar como punto de partida el problema concreto, para abstraer, posteriormente, y a partir del mismo, una serie de principios generales.

Como veremos, la doctrina, con todos los matices que se quiera, ha llegado a la conclusión de que la manera en la que se relacionan los conceptos del Derecho Privado y del Derecho Tributario, depende, en gran medida, de las finalidades que persigan cada una de estas ramas del Derecho en la regulación de una determinada institución. De ese modo, si el Derecho Tributario persigue una determinada finalidad al establecer un concepto, que tiene ya una regulación jurídico privada, la interpretación teleológica permitirá trascender dicho concepto privado, dotándole, siempre dentro del límite del sentido posible de las palabras, de un significado propio, conforme a la finalidad de la propia norma tributaria. Este trabajo asume la corrección lógica y jurídica de estas reflexiones, pero pretende, a la vez, ponerlas en práctica. A determinar las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal y extraer, a partir de las mismas, las conclusiones aplicativas pertinentes se orienta este capítulo.

particularismo del Derecho Fiscal». En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pgs. 70-102.

5. Su obra supuso el motor de arranque del proceso de emancipación en un nivel doctrinal, aunque con clara influencia pragmática en el desarrollo jurisprudencial del *Reichsfinanzhof*. BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung, untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Eine verwaltungsrechtliche Studie*. Mannheim-Berlin-Leipzig: J. Bensheimer, 1924.

6. BECKER, ENNO. «Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919». En *Steuer und Wirtschaft*, 1924, pg. 1025.

2. LOS MODELOS DE RELACIÓN COMO DECISIÓN POLÍTICA. LA NEUTRALIDAD VALORATIVA COMO PRESUPUESTO DE UN ESTUDIO CIENTÍFICO DE LA RELACIÓN ENTRE BALANCE MERCANTIL Y BALANCE FISCAL

Antes de centrarnos en el estudio de las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal y sus repercusiones en la aplicación de las normas del régimen de determinación de la base imponible del IS, conviene reflexionar, desde una óptica metodológica, sobre una forma de proceder, que ha sido muy habitual en la doctrina europea y que, a mi juicio, impide el desarrollo de un estudio jurídico sólido de las relaciones entre normas contables y fiscales en el IS.

Los modelos de relación entre la base imponible y el resultado contable han sido objeto de estudio preferente en la doctrina tributaria y, también, en sectores de la Hacienda Pública, a lo largo de este siglo, y quizás con especial intensidad en los últimos años. Las distintas alternativas, centradas en modelos de determinación material y de desconexión absoluta, junto a otras posiciones eclécticas, presentan un indudable valor científico y pragmático, pero creemos que deben quedar al margen de esta investigación por las razones que veremos seguidamente.

Conviene no olvidar que nos encontramos ante un estudio de corte esencialmente jurídico, en el que el objetivo primordial es conocer el sistema material diseñado en el ordenamiento jurídico-positivo, y las posibilidades que, dentro de ese marco jurídico, quedan a la Administración en defensa del principio de legalidad tributaria. La experiencia nacional e internacional, en los cultivadores del Derecho Tributario y también en los iusprivatistas, demuestra que las consideraciones de oportunidad de los diversos sistemas contaminan la actividad de interpretación conduciendo a resultados insatisfactorios. Y ello ocurre por un sencillo motivo y es que aquellos que parten de un juicio de oportunidad, al estudiar la relación entre Balance Mercantil y Balance Fiscal, comienzan el proceso hermenéutico con un prejuicio, consistente en el resultado pretendido conforme al juicio formulado, que condiciona la aplicación de los criterios de interpretación, y conduce, por lo tanto, a resultados confusos. Esta forma de proceder, a la que pretendemos hacer frente, se ha puesto de manifiesto en tres líneas de interpretación (y de juicio de oportunidad) que respecto al sistema de determinación material se han desarrollado en distintos sectores de la doctrina.

2.1. LA REACCIÓN ALEMANA FRENTE AL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN MATERIAL Y EL ENTENDIMIENTO DE LA REMISIÓN A LA NORMATIVA CONTABLE

Las posiciones doctrinales sobre la conveniencia de la determinación material como forma de relación entre Balance Fiscal y Balance Mercantil, han pasado, en Alemania, por diferentes estadios, condicionados, en muchas ocasiones,

por reformas tributarias inminentes. En cualquier caso, podría decirse que, a lo largo de este siglo, los dos momentos de especial reacción frente al sistema de determinación material se han producido a principios de los años setenta y en los últimos años de la década de los noventa.

En 1969, la Comisión para la reforma tributaria propuso la práctica eliminación de la determinación material y la consiguiente confección de un Balance Fiscal autónomo⁷. Aun cuando las críticas doctrinales fueron importantes, sobre todo por la autoridad de los que las formularon⁸, la propuesta de reforma del Impuesto sobre la Renta de 10 de diciembre de 1971 recogió la propuesta, desarrollando, en sus §§ 10 y 12, un Balance Tributario autónomo. Sin embargo, la Ley de reforma del Impuesto, de 5 de agosto de 1974⁹, mantuvo prácticamente intacto el sistema de determinación material, utilizando, una vez más, los argumentos de la unidad del ordenamiento jurídico y la simplificación del Derecho Tributario.

Si bien la propuesta de reforma de 1971 no terminó de calar en el Derecho Tributario alemán, quizás por la falta manifiesta de apoyo doctrinal, mucho más importante, en términos cuantitativos y cualitativos, ha resultado un movimiento intelectual desarrollado, desde mediados de los años noventa en Alemania y orientado, esencialmente, a la derogación del sistema de determinación material y su sustitución por un Balance Fiscal autónomo. Señal de esta intensa discusión, y de su repercusión doctrinal, es el volumen de trabajos doctrinales que, hasta la fecha, se han publicado sobre el particular¹⁰.

7. Actas de la Comisión: Gutachten 1971, Abschnitt V Gewinnermittlung, Tz. 2-27 (citado por MATHIAK; Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 4 (§ 4 a - § 5 Teil C). Heidelberg: C.F. Müller, cop. 1992- 2000, § 5 Rdnr. A 144, 30 Erg. Lfg. Oktober 1991).
8. DÖLLERER, Georg. «Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr». En *Betriebs Berater*, 1971, pg. 1333. PAULICK, Heinz. «Kann auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz für die Zukunft verzichtet werden?» en *Festschrift für Rudolf Reinhardt*: zum 70. Geburtstag 7. Juni 1972 / herausgegeben von Klemens Pleyer, Dietrich Schultz, Erich Schwing. Köln: Otto Schmidt, 1972, pg. 288.
9. BGBl I, 1769. BStBl I 1974, 530 (citado por MATHIAK; Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit. § 5 Rdnr. A 147. 30 Erg. Lfg. Oktober 1991).
10. CREZELIUS, Georg. «Maßgeblichkeitsgrundsatz in Liquidation». En *Der Betrieb*, 1994, pgs. 689-691. WEBER GRELLET, Heinrich. «Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Ziele der Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1994, pgs. 288-291. KRUMNOW, Jürgen. «Die deutsche Rechnungslegung auf dem Weg ins Abseits. Ein Ausblick nach der vorläufig abgeschlossenen EG-Harmonisierung» en *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 679-698. KRAUS-GRÜNEWALD, Marion. «Steuerbilanzen-Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit contra Vorsichtsprinzip?». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 285-297. SCHREIBER, Ulrich. «Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?». En *Handels*

Los argumentos para una posición tan radicalmente opuesta al sistema de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil no son nuevos (distintas finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal; posible vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad; dificultades que los derechos de opción contable provocan en el ámbito fiscal; inconvenientes de la determinación inversa¹¹, etc.) salvo, quizás, por lo que se refiere a la internacionalización de la contabilidad con la consiguiente entrada de criterios contables foráneos (GAAP anglosajones) e internacionales (IAS) en la determinación de la base imponible del Impuesto. Pero lo realmente grave de estas posiciones no son tanto los argumentos que puedan esgrimirse en favor de la abrogación del principio de determinación material, muchos de los cuales son razonables, o una lógica tendencia de estos autores a detectar, en las reformas legislativas alemanas, una asunción de las tesis por ellos propuestas, asunción que desde luego parece evidente¹², sino las

bilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 491-509. ZEITLER, Franz-Christoph. «"Konservative Bilanzierung" versus IAS – ein verlorener Kampf?». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 599-608. WEBER GRELLET, Heinrich. «Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?». En *Der Betrieb*, Heft 6, 1997, pgs. 385-391. WAGNER, Franz W. «Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung». En *Der Betrieb*, 1998, pgs. 2073-2077. TREPTOW, Harald. «Gefährdung der Maßgeblichkeit durch die internationale Rechnungslegung». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1998/1999, pgs. 81-88. CLEMM, Hermann. «Steuerbilanz in der Krise?». En *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*: Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag/hrsg. von Paul Kirchhof. Köln: Otto Schmidt 1999, pg. 631. WEBER GRELLET, Heinrich. «Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen». En *Betriebs Berater*, 1999, pgs. 2659- 2666. WEBER GRELLET, Heinrich. «Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt». En *Der Betrieb*, 2000, pgs. 165-169. DZIADKOWSKI, Dieter. «Die Überschußrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz?». En *Betriebs-Berater*, 2000, pgs. 399-401. KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. «Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen». En *Deutsches Steuerrecht*, 2001, pgs. 546-550. KORT, Michael. «Die Maßblichkeitgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe». En *Finanz Rundschau. Ertragsteuerrecht*, 2001, pgs. 53-62. DZIADKOWSKI, Dieter. «Die Diskussion über das Verhältnis von Handels – und Steuerbilanz – Alter Wein in neuen Schläuchen?». En *Deutsches Steuerzeitung*, 2001, pgs. 9-16. VERSIN, Volker. *Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?*. Frankfurt: Peter Lang, 2003, pg. 262.

11. Tendremos ocasión de analizar estos problemas en profundidad a lo largo del trabajo.
12. Como indican respecto a la última gran reforma tributaria alemana (*Steuerentlastungsgesetz* 1999/2000/2002; BGBl I 1999, 388): WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...* op. cit. pg. 2662. HENNRICH, Joachim. «Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG. Stand und Perspektiven». En *Steuer und Wirtschaft*, 2, 1999, pgs. 151-152. LAUTH, Bernd. «Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?». En *Deutsches Steuerrecht*, 2000, pg. 1366. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Handels – und Steuerbilanz». En *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, 2000, pg. 598. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz. Im Blickpunkt: Drittaufwand, Soziousaufnahme, phasengleiche

consecuencias que sobre la interpretación de la norma de remisión puede desplegar el juicio de oportunidad formulado. Veamos esto con más detenimiento.

Un planteamiento crítico frente al sistema de determinación material es el que ha conducido a un reducido, pero beligerante, sector doctrinal alemán a sostener la necesidad de interpretar la remisión que el §5 EStG realiza a la normativa contable, de una forma restrictiva. Semejante posición ha sido promovida por el magistrado del *Bundesfinanzhof* Heinrich WEBER-GRELLET¹³ aunque, en los últimos años, la postura ha ido ganando adeptos.

WEBER GRELLET propone un entendimiento restringido del objeto de la remisión del § 5 EStG. Distingue, en este sentido, principios de una ordenada llevanza de la contabilidad en sentido estricto, y normas mercantiles para la determinación del resultado contable. Desde su óptica restrictiva, sostiene que el §5 EStG sólo remite a los primeros, entre los cuales incluye los principios de veracidad contable (*Bilanzwahrheit*), complitud (*Vollständigkeit*), continuidad (*Kontinuität*), y de prudencia (*Vorsichtsprinzip*). La aplicación de las reglas concretas del Código de Comercio (HGB) sobre determinación del resultado contable resultarían, más que del principio de determinación material del Balance Fiscal por el Mercantil, de la utilización de la integración analógica¹⁴.

Dividendenaktivierung, Provisionserträge, Rückstellungen, Teilwertabschreibung». En *Betriebs-Berater*, 2000, pgs. 1024-1029. WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerbelastungsgesetzes...*, op. cit., pgs. 165-169. KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. *Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip...*, op. cit., pgs. 546-547. DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Diskussion über das Verhältnis...* op. cit., pg. 10. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Argumente für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips oder Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtstaadliche Gewinnermittlung». En *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. (hrsg. Romuald Bertl; Anton Egger; Wolfgang Gassner; Michael Lang, Christian Nowotny). Wien: Linde Verlag, 2003, pgs. 267-268.

13. WEBER GRELLET, Heinrich. «Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt». En *Steuerberater – Jahrbuch*, 1994/1995, pg. 103, refiriéndose a una interpretación literal. WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?... op. cit.*, pg. 385. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...* op. cit., pg. 2660. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommens-teuergesetz Kommentar*. 23 Auflage. München: C.H. Beck, 2004, § 5 Rz. 27.

14. WEBER GRELLET, Heinrich. *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz...* op. cit., pg. 103. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Bilanzsteuerrecht. Podiumdiskussion*. Bericht über den 46. Fachkongreß der Steuerberater Köln, 18. und 19 Oktober 1994. En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?... op. cit.*, pg. 385. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht*. En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1997/1998, pg. 282. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommens-teuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 28. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pg. 2660 (nota 12). WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerbelastungsgesetzes...*, op. cit., pg. 167.

La posición de WEBER-GRELLET ha sido duramente criticada, utilizando argumentos de diversa índole, centrados, sobre todo, en la quiebra de la separación de funciones que la interpretación correctiva puede suponer, otorgando a la jurisprudencia un papel claramente correctivo de la norma positiva¹⁵, en el desconocimiento del sentido histórico atribuible a la remisión a los principios de una ordenada llevanza de la contabilidad, expresión primigenia para la designación del conjunto de normas, mayoritariamente no escritas, que definían la determinación del resultado contable del ejercicio, y superada tras la trasposición de la Directiva Europea de Balances¹⁶, o en la vulneración del principio de tipicidad tributaria (*Prinzip der Tatbestandbestimmtheit der Besteuerung*) que puede suponer la sustitución de una remisión a un objeto representado, en términos positivos, por un conjunto normativo amplio y preciso (Libro III del HGB) por un conjunto de principios, como tales, vagos y de contenido normativo difuso, que conduce, a su vez, a la necesidad de introducir, de forma deliberada, un expediente tan conflictivo en Derecho Tributario como la analogía¹⁷.

Sin embargo, en este momento, el interés preferente no se centra en conocer estas críticas particulares, todas ellas muy razonables, formuladas a la tesis de WEBER-GRELLET sino, más bien, en advertir del peligro que supone, en términos metodológicos, la elaboración de un juicio sobre la bondad de dicho sistema de remisión, previo a la interpretación de la norma que remite a la regulación mercantil.

La tesis de WEBER-GRELLET constituye una forma de razonamiento que anticipa el resultado querido para, a partir del mismo, desarrollar una argumentación que consiga alcanzarlo. Supone, en pocas palabras, comenzar el silogismo por la conclusión elaborando, *a posteriori*, las premisas «a medida»¹⁸. Partiendo de una posición de clara hostilidad al principio de determinación material, se interpreta la norma de tal manera que el principio queda, prácticamente, vacío de

15. GELHAUSEN, Wolf; FEY, Gerd. «Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen für das Bilanzrecht?». En *Betriebs-Berater*, 1994, I, pgs. 603-604. HERZIG, Norbert. «Kapitel 3. Maßgeblichkeitsgrundsatz (Verhältniss Handels-/Steuerbilanz)». En *Handbuch der Rechnungslegung. Einzelabschluss. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Küting, Karl-Heinz; Weber, Claus-Peter (Hrsg.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2004, Band. 1, Kap. 3, Rn. 85.

16. HENNRICHS, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 140.

17. SCHÖN, Wolfgang. «Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1995, pg. 375. HENNRICHS, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pgs. 140-141.

18. Sobre esta forma de proceder se ha manifestado el Prof. TIPKE en Alemania, advirtiendo que los métodos de interpretación constituyen la herramienta adecuada para enfrentarse a ella. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 1244.

contenido. Frente a esta forma de proceder, en el plano de la teoría de la argumentación, se pueden oponer dos argumentos esenciales:

1) Es cierto que WEBER-GRELLET no utiliza en todas sus publicaciones el término interpretación restrictiva¹⁹, inclinándose por la propuesta de una interpretación literal ([...] *der [materielle] Maßgeblichkeitsgrundsatz ist wörtlich zu interpretieren*²⁰). Sin embargo esa es la visión y el objetivo que late en su propuesta: interpretar el § 5.1 EStG de una forma restrictiva. Y la interpretación restrictiva, como ha puesto de manifiesto la mejor doctrina, no es un criterio de interpretación sino, en todo caso²¹, un resultado de la aplicación de los métodos de interpretación²². Por lo tanto, el punto de partida configurado por WEBER-GRELLET que, como sabemos, consiste en considerar que el objeto de remisión se limita a los principios contables superiores, debería constituir, en buena lógica metodológica, un punto de llegada o resultado del proceso interpretativo, derivado de la aplicación de los criterios que ofrece la teoría de la interpretación (para el caso alemán) o las normas positivas (en el Derecho Español). Como veremos a continuación, tampoco parece correcta la restricción del objeto de re-

19. Salvo en la primera de las publicaciones que abre la serie que comentamos: WEBER-GRELLET, Heinrich. «Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1994, pg. 291. En los Comentarios de SCHMIDT a la *Einkommensteuergesetz* hace referencia a una interpretación «estricta» («*der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist daher im Zweifel eng auszulegen*»).

20. WEBER GRELLET, Heinrich. *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz...*, op. cit., p. 103. WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?*..., op. cit., pg. 385. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 27. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pgs. 2659-2660.

21. Y digo en todo caso porque, partiendo de la teoría de la interpretación acogida en este trabajo, tampoco puede admitirse que la interpretación restrictiva sea un resultado del proceso hermenéutico. Para poder referirse a un resultado restrictivo (o extensivo) es necesario comparar dos expresiones, una de referencia, y otra que amplía el campo semántico o que lo restringe frente a ese primer término. En ese sentido sí, como sostenemos aquí, el proceso interpretativo, partiendo de una expresión lingüística (enunciado literal) se orienta a determinar cuál, entre los sentidos posibles de la expresión, resulta más ajustado a los criterios interpretativos (prioritariamente el teleológico) parece obvio que no existe el sentido de referencia respecto al que predicar la extensión o la restricción. En definitiva el literal no es un criterio de interpretación sino un punto de partida en el proceso interpretativo y, precisamente, el hecho de que la expresión lingüística no constituye en sí misma un sentido posible de las palabras, provoca que, incluso como resultado de la interpretación, no sea correcta hablar de interpretación restrictiva.

22. VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Traducción y estudio introductorio de Juan MARTÍN QUERALT. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pg. 335. CALVO ORTEGA, Rafael. «La interpretación de las exenciones tributarias». En *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, pgs. 121-122.

misión en la obra de WEBER GRELLET, si se aplican correctamente los criterios de interpretación admitidos en Derecho.

2) Es un lugar común afirmar que la actividad interpretativa resulta de la combinación de varios criterios de interpretación entre los que se encuentra el gramatical. Sin embargo, esta afirmación no resulta del todo lógica. Si la norma se configura como un medio para alcanzar un determinado fin (o un elenco de fines) ésta debe ser comprendida de tal manera que alcance, efectivamente, el fin pretendido. De esta manera los criterios teleológico, histórico y sistemático se configuran como medios para conocer el fin de la norma y darle a ésta el sentido (resultado de la interpretación) acorde con dicho fin²³. Por ello, y como explica el propio Prof. TIPKE, ninguna interpretación que no se pregunte por el fin de la norma, y que dé por buen resultado «lo puramente gramatical» o conceptual, puede entenderse completa²⁴. Y es precisamente en este punto donde falla el razonamiento de WEBER-GRELLET que dice interpretar el § 5.1 de la EStG partiendo (exclusivamente) de su literalidad. El citado párrafo, igual que los artículos que en el resto de ordenamientos asumen el principio de determinación material, igual que, en definitiva, cualquier norma jurídica, debe interpretarse determinando su sentido a partir del fin averiguado partiendo de su enunciado literal, su configuración histórica y su ubicación sistemática²⁵.

Del complejísimo problema de la finalidad del artículo 10.3 del TRLIS, y del sistema de determinación material en general, tendremos ocasión de ocuparnos en ulteriores epígrafes. En este momento se trata sólo de dejar constancia de uno de los posibles excesos a los que puede conducir la formulación de un juicio de valor sobre el sistema de determinación material, antes de proceder a su interpretación.

23. En este sentido: TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...* op. cit., pgs. 1240-1241 (y la bibliografía allí citada).

24. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1246.

25. Esta misma idea ha sido formulada ya por HENNRICHs en relación con el principio de determinación material como oposición frontal a la teoría de WEBER-GRELLET: «Esta norma (se refiere al § 5 EStG) no puede, como en ningún otro caso, quedar limitada a su enunciado literal. Del enunciado literal del § 5 EStG sólo puede deducirse que no caben más excepciones al principio de determinación material que las expresamente previstas en la norma tributaria. Mucho más indicativo a estos efectos resulta el fin de la norma deducido de su contexto y su formación histórica». HENNRICHs, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 143.

2.2. LAS POSICIONES IUSPRIVATISTAS EXTREMAS EN LA DOCTRINA MERCANTIL ESPAÑOLA. EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DEL DERECHO CONTABLE

Tomando como base un juicio laudatorio, y desde luego muy benévolo, del Derecho Contable Mercantil, desde ciertas posiciones iusprivatistas, se ha enjuiciado muy positivamente la opción de la Ley 43/1995 por el principio de determinación material. Así, se sostiene que el «legislador fiscal» ha decidido apoyar el Impuesto sobre un ordenamiento más «objetivo» y más «moderno» desligado de componentes ideológicos y administrativos²⁶.

Sin perjuicio de que el acierto de las afirmaciones sobre la objetividad y la modernidad del Derecho Contable mercantil resulte extraordinariamente dudoso, lo realmente preocupante es la tesis desarrollada por el Prof. VICENT CHULIÁ en conexión con su juicio positivo de dicho conjunto normativo. En diferentes publicaciones se ha referido el citado autor a un principio de contornos y consecuencias, a mi juicio, no aclaradas: el «Principio de Primacía» del Derecho contable mercantil frente al Derecho fiscal²⁷.

Si este principio supone que el TRLIS, en virtud de la remisión operada por su artículo 10.3, da entrada para la regulación del régimen de determinación de la base imponible a normas de origen contable mercantil, no es posible mostrarse en desacuerdo con tal principio. Sin embargo no parece ser ésta la posición asumida por el Prof. VICENT CHULIÁ, a la luz de sus propios comentarios. Así, ha señalado: «... [...] *Un Derecho privado contable principal, basado en el criterio de lo "razonable", y en todo caso desarrollado de buena fe por el legislador nacional, prevalece sobre el Derecho Tributario, cuando éste reconoce en sus normas la primacía del Derecho contable*»²⁸; «[...] *La Sentencia de 14 de septiembre de 1999 [...] afirma el principio de primacía del Derecho contable mercantil contenido en las Directivas sobre la legislación nacional, y especialmente sobre la legislación tributaria, declarando que la dotación de la provisión para riesgos y gastos de una empresa constructora para cobertura de riesgos de posibles responsabilidades se ha de basar en el criterio razonable de la propia empresa sin que pueda ser li-*

26. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades», en *Revista General de Derecho*, núms. 628-629, 1997, pg. 457.

27. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...», *op. cit.*, pg. 463, aunque con menor contundencia que en los trabajos que se citan seguidamente. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Tomo VIII. Las cuentas anuales de la sociedad anónima. Volumen I. Disposiciones generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias*. Madrid: Civitas, 2000, pg. 9, 192, 328-329. VICENT CHULIÁ, Francisco. «El principio de primacía del derecho contable comunitario sobre el derecho fiscal estatal. Comentario a la Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1999. DE+ES Bauunternehmung GmbH contra Finanzamt Bergheim», en *Revista General de Derecho*, núm. 672, 2000, pgs. 11427-11433.

28. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 10.

mitado por disposiciones administrativas fiscales»²⁹; «[...] *el legislador tributario no es absolutamente libre para desvirtuar esta inicial ecuación con correcciones arbitrarias, sino que soporta los límites que le fija la Constitución y, con ella, el Derecho Comunitario*»³⁰.

Creo que las palabras transcritas dan a entender cuál es la visión del problema de VICENT CHULIÁ. Pareciera como si el Derecho mercantil contable se impusiera, sin condiciones, y en todos sus extremos, a la normativa fiscal. Dudoso es, en todo caso, si la Administración Tributaria puede o no introducir ajustes extracontables por vía reglamentaria, sobre todo por la posible ilegalidad de la norma resultante, en virtud de una oposición al artículo 10.3 TRLIS pero, de lo que no cabe la menor duda, es de que es perfectamente posible que la Ley fiscal ponga tantas trabas como le permitan las disposiciones constitucionales a la deducibilidad de las provisiones dotadas conforme a las normas contables. Ni la remisión operada por el artículo 10.3 ni la supuesta identidad «gnoseológica lógica y jurídico-constitucional», que VICENT CHULIÁ atribuye al resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades³¹, podrían justificar semejante principio de primacía.

A mi juicio, todo el problema trae causa, no sólo del prejuicio que siempre supone comenzar el razonamiento manifestando un juicio a favor o en contra del principio de determinación material, sino del entendimiento equivocado de una sentencia del TJCE sobre provisiones globales (asunto DE + ES Bauunternehmung de 14 de septiembre de 1999. C-275/97). La sentencia es citada repetidamente por VICENT CHULIÁ atribuyéndole la virtud de haber puesto de manifiesto el citado principio de primacía.

Para poder entender la importancia de la Sentencia que, de antemano, creo que es mucho menor que la que se la ha querido atribuir, debe describirse, sumariamente, el supuesto de hecho y la decisión adoptada por el TJCE. La empresa DE + ES Bauunternehmung GmbH dotó una provisión global, para la cobertura de riesgos de garantía relativos a ciertas obras, de un 2 por 100 de su volumen total de negocios. Dicha provisión obedecía a contratos celebrados en el año anterior que se habían ejecutado de forma defectuosa y que darían lugar, en

29. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 192.

30. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 329.

31. Esta misma idea la ha expresado el Prof. VICENT CHULIÁ en distintos ocasiones y con formulaciones no del todo coincidentes. Así en: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 329, refiriéndose a la carencia de fundamento gnoseológico, lógico y jurídico (constitucional) del divorcio entre contabilidad fiscal y mercantil. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, *op. cit.*, pg. 458, afirmando la identidad desde el punto de vista ontológico y gnoseológico entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

los años siguientes, a reclamaciones y acciones de saneamiento. La *Finanzamt Bergheim* (Administración Tributaria competente) no negó la procedencia de la dotación pero, la limitó al 0,5 por 100 del volumen de negocio global. Ante la controversia, el Tribunal Financiero de Köln planteó cuestión prejudicial ante el TJCE sobre los siguientes puntos: 1) Si la dotación de una provisión global, como la dotada por la empresa en cuestión, era conforme a la Cuarta Directiva de cuentas anuales. 2) En caso de responderse afirmativamente a la primera pregunta, qué circunstancias habilitarían la dotación de la provisión y cuáles deberían ser los criterios de valoración de la misma.

El TJCE, partiendo del artículo 20 de la Directiva, recuerda la obligación de registro de las provisiones para riesgos y cargas como exigencia fundamental del principio de prudencia y, en definitiva, del principio de imagen fiel. Sin embargo, el artículo 31.1.e) de la Directiva, que prescribe la valoración, por separado, de los elementos de las partidas del activo y del pasivo, podía suponer un obstáculo para una dotación a la provisión de carácter global. El propio Tribunal reconoce, no obstante, que el citado principio de valoración separada conoce una excepción (art. 31.2 Directiva) constituida, precisamente, por el supuesto en el que, sólo mediante la dotación global, puede hacerse efectivo el principio de imagen fiel. Así, el Tribunal llega a la conclusión de que la dotación de una provisión distinta para cada riesgo de garantía podría incidir negativamente en el principio de imagen fiel.

Respecto a la segunda de las cuestiones, el Tribunal reconoce que la normativa europea no se pronuncia ni respecto a las condiciones ni respecto a la valoración de las citadas provisiones, quedando esta misión encomendada a las normativas de trasposición nacionales, con el límite intangible del respeto de la imagen fiel y siempre que el importe de la provisión no exceda las necesidades. Seguidamente, en el FJ 38 de la Sentencia, el Tribunal se manifiesta sobre los límites fiscales a la deducibilidad de las provisiones globales por riesgos. Puesto que es en este punto donde se condensa la relevancia fiscal de la Sentencia, y del que derivan también los equívocos que ha suscitado, lo reproduzco literalmente para pasar posteriormente a comentarlo:

«38. Por consiguiente, la Administración no puede limitar a priori y de forma abstracta la dotación de la provisión global para riesgos de garantía a un porcentaje fijo del volumen de negocios sobre el que recaigan las garantías».

Respecto a la argumentación referente al estricto ámbito contable, nada puede objetarse a la Sentencia, pues se clarifican, desde la óptica de la Directiva, aspectos controvertidos del régimen de las provisiones por riesgos. Sin embargo, el FJ 38 de la Sentencia puede dar lugar a equívocos, si se entiende desde una óptica equivocada. Existen, a mi juicio, tres maneras de entender la afirmación del

Tribunal: 1) Considerar que lo vetado a la Administración es el establecimiento de límites a la dotación de provisiones en el Balance Mercantil. En este sentido, me mostraría plenamente conforme con la jurisprudencia del Tribunal pues sería, en todo caso, al legislador mercantil nacional al que correspondería el establecimiento de criterios de valoración de la provisión como, de hecho, reconoce el Tribunal. 2) Entender vetado a la Administración nacional el establecimiento de límites en normas de rango reglamentario a la deducibilidad de provisiones en el Balance Fiscal. Podría estar conforme con dicha afirmación en la medida en que, de dichas prescripciones reglamentarias, podrían derivarse efectos ilegales por oposición al sistema de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal diseñado en la Ley 43/1995³². En cualquier caso este es un aspecto que compete a los Tribunales nacionales y, en ningún caso, al TJCE cuando se pronuncia en una cuestión prejudicial. 3) Por último, entender que la Sentencia veta al legislador nacional el establecimiento de límites a la deducibilidad de provisiones en el Balance Fiscal, imponiéndole la aceptación incondicionada de los resultados que se deriven de la aplicación de la normativa contable. Esta parece ser la opción que más convence al Prof. VICENT CHULIÁ a juzgar por sus palabras: «[...] el legislador tributario no es absolutamente libre para desvirtuar esta inicial ecuación con correcciones arbitrarias, sino que soporta los límites que le fija la Constitución y, con ella, el Derecho Comunitario³³», y especialmente significativas: «[...] la consolidación del Derecho contable mercantil demuestra que tales correcciones introducidas por las legislaciones fiscales deben ser suprimidas, siguiendo la doctrina de la importante Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1999³⁴».

Sin embargo, esta posición resulta inaceptable porque rompe el sistema de relaciones descrito, basado, esencialmente, en la determinación material del Balance Fiscal por el Mercantil, con los ajustes previstos en la LIS. El Derecho Comunitario o, mejor dicho, las Directivas europeas de balances, pueden imponer límites al desarrollo o la interpretación de la normativa contable mercantil y, en esa medida, está plenamente justificado que el Tribunal imponga la posibilidad, en los balances nacionales, de registrar provisiones globales, incluso sometiendo a límites más o menos estrictos. Lo que no puede, en ningún caso, es imponer límites a la aceptación en el Balance Fiscal de determinados aspectos de la normativa mercantil y, particularmente, cuando se trata de un tema tan controvertido

32. En este sentido: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 8, 1996, pg. 6.

33. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 329.

34. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 46.

do desde el punto de vista de la capacidad económica como es el de las provisiones por riesgos³⁵.

La deducibilidad en el Balance Fiscal de las provisiones por riesgos se juzgará a la luz del artículo 13 del TRLIS y, en su caso, del artículo 19 de la misma ley, que son los que recogen las normas de ajuste en esta particular materia³⁶. Y resulta muy indicativa la forma de entender este precepto que se deja traslucir en las palabras de VICENT CHULIÁ cuando afirma que «[...] el artículo 13.2.a) (que establece la primera excepción a la no deducibilidad de las provisiones por responsabilidades) es del mayor interés porque permite cubrir con deducciones fiscales todas las provisiones por responsabilidades, ya que bajo el concepto de "indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados" deben incluirse, de acuerdo con el principio de prudencia, todas las deudas por responsabilidades ciertas en cuanto a su exigibilidad legal, aunque no hayan sido exigidas o reclamadas judicialmente ni, por tanto, esté establecida su cuantía^{37 38}».

Quizás como consecuencia del entendimiento particular de la Sentencia del TJCE analizada o, en un plano más general, como reflejo interpretativo del juicio positivo formulado respecto a la determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil, VICENT CHULIÁ propone una interpretación preocupante del artículo 13 de la Ley. Preocupante, de un lado, porque deja prácticamente vacío de contenido el punto 1 del citado artículo en el que, como sabemos, se establece el principio general de no deducibilidad de las dotaciones a provisiones para riesgos y gastos. Preocupante también, porque la interpretación amplísima que del precepto se propone, dice justificarse en el principio de prudencia, siendo que, como veremos, es el exceso de prudencia (susceptible de erosionar la capacidad económica) lo que justifica la existencia de normas de ajuste. Contradictoria, al mismo tiempo, con las orientaciones fundamentales de la doctrina científica³⁹ y administrativa⁴⁰.

35. En este sentido resulta muy ilustrativo el carácter inflexible del artículo 13.1 del TRLIS al afirmar: «No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables».

36. En este mismo sentido, al comentar la Sentencia *DE+ES Bauunternehmung*: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas» en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 107, 2000, pg. 493.

37. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 342.

38. Como se verá al final de este capítulo nosotros también defendemos una interpretación distinta a la mayoritaria del artículo 13.2 a) del TRLIS pero, por razones muy distintas a las sostenidas por el Prof. VICENT.

39. Como tendremos ocasión de comprobar al final de este capítulo.

40. En sentido contrario la Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en diversas contestaciones a consultas negando la deducibilidad de provisiones por

No nos interesa tanto, en este momento, el aspecto concreto de la deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos en el Balance Fiscal, como criticar los resultados interpretativos que se derivan, en la obra de VICENT CHULIÁ, de la asunción de un punto de partida como el expuesto. Una vez más, el pronunciamiento expreso sobre la bondad del sistema de determinación material contamina el razonamiento, aunque, como ha podido comprobarse, en un sentido inverso al que se derivaba de la propuesta ya analizada de WEBER-GRELLET.

2.3. LA REACCIÓN DE LA DOCTRINA TRIBUTARISTA ESPAÑOLA A LA LEY 43/1995

Poco tiempo después de la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se mantuvo una posición doctrinal, representada esencialmente por el Prof. FERREIRO LAPATZA, enormemente crítica frente al sistema de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil. El objetivo esencial de la crítica venía representado por la conversión de la LIS, en palabras del citado Profesor, en una «no Ley»⁴¹. Esta afirmación se justifica, esencialmente, por el Profesor FERREIRO en la naturaleza por él atribuida a las normas contables, que toma, en parte, de las afirmaciones vertidas por Ángel ESTEBAN MARINA en dos artículos muy críticos frente al Proyecto de Ley⁴². Según esta vi-

responsabilidades meramente probables: AEAT 8 de julio de 1996 en términos generales sobre las provisiones para responsabilidades probables. DGT de 4 de marzo de 1997 negando la deducibilidad de una provisión para hacer frente a los posibles pagos por indemnizaciones derivados de una reestructuración de plantilla. DGT de 29 de septiembre de 1997 negando la deducibilidad de una provisión para hacer frente a los posibles despidos de trabajadores tras el rescate de una concesión. DGT de 1 de octubre de 1997 con idéntico objeto que la anterior. DGT de 11 de diciembre de 1998 negando la deducibilidad de una provisión dotada para hacer frente a un «bonus de fidelidad» ofrecido a los accionistas que mantuvieran los títulos durante un determinado período. DGT de 26 de marzo de 2000 negando la deducibilidad de una provisión dotada por una empresa dedicada a la venta de vehículos con un compromiso de sobrevaloración del precio de recompra del vehículo usado en caso de adquisición de un vehículo nuevo. DGT de 15 de junio de 2001 negando la deducibilidad de una provisión dotada para hacer frente a los gastos derivados de un servicio postventa de mantenimiento. DGT de 14 de noviembre de 2001 negando la deducibilidad de una provisión dotada para hacer frente a los gastos de evicción derivados de unos contratos de compraventa de plazas de garaje, siendo que la plena propiedad adjudicada por la Junta de Compensación urbanizadora había sido recurrida por esta última.

41. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5, 1996, pgs. 13, 14, 15.

42. ESTEBAN MARINA, Ángel. «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible». En *Carta Tributaria*, núms. 239 y 240, pgs. 2-11. Posición que se ha mantenido en publicaciones posteriores negando la existencia de un verdadero «Derecho Contable»: ESTEBAN MARINA, Ángel. «Postulados que condicionan la inserción de las NIC en el Impuesto sobre Sociedades» en *Tribuna Fiscal*, núm. 164, julio, 2004, pg. 81.

sión «las normas contables son simples técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados– a un mismo hecho registrable»⁴³.

A partir de esta visión de las normas contables, FERREIRO detecta una serie de problemas de hondo calado en la Ley; de un lado aparece la más que segura violación, desde la óptica del propio Profesor FERREIRO, del principio de reserva de ley tributaria. De otro, y en lo que ahora más me interesa, se observa con profunda preocupación el artículo 148 de la Ley (actual art. 143 TRLIS) en el que, como sabemos, se tipifica la potestad de determinación del resultado contable. FERREIRO entiende esta potestad como una atribución a la Administración Tributaria de un poder omnímodo de variación del resultado contable, no sujeto a límites⁴⁴.

En primer lugar debe ponerse en duda la calificación de las normas contables como meras reglas técnicas o meras técnicas de registro. Esta es una posición ampliamente superada en la doctrina nacional y comparada. Las normas contables, como ha afirmado con rotundidad el Prof. VICENT CHULIÁ, son normas jurídicas pues, además, no existen normas técnicas en el lenguaje jurídico⁴⁵, sólo normas jurídicas, ya sean legales o consuetudinarias⁴⁶. Si bien esto ya era así antes de la trasposición de las Directivas Europeas de Balances, a partir de éstas no queda ninguna duda sobre el carácter jurídico de las reglas contables⁴⁷.

43. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Sobre la Ley 43/1995...*, op. cit., pg. 13.

44. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Sobre la Ley 43/1995...*, op. cit., pg. 16.

45. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 81.

46. VICENT CHULIÁ, Francisco. «La Legislación Mercantil en materia contable (en los últimos diez años)», en *Perspectivas actuales del Derecho Mercantil* (coord. Fernando SÁNCHEZ CALERO). Pamplona: Aranzadi, 1995, pgs. 222-224. VICENT CHULIÁ, Francisco. «En torno al concepto y fuentes del Derecho contable» en *Estudios Jurídicos en homenaje a Profesor Aurelio Menéndez*. Vol. I. Introducción y Títulos Valor. Madrid: Civitas, 1996, pg. 607; VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 81, siguiendo a la mejor doctrina italiana: JAEGER, Pier Gusto. *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni*. 2ª edición. Milano: Giuffrè, 1988, pg. 4. COLOMBO, Giovanni E. «Bilancio d'esercizio e consolidato». Vol. 7. En *Trattato delle società per azioni / diretto da G. E. Colombo e G. B. Portale*. Torino: UTET, [1995]-, pgs. 67-69. En la doctrina alemana también se insiste sobre la naturaleza jurídica de las reglas y principios contables aunque, su mayor tradición de Derecho Contable, determina que ésta sea una cuestión casi superada: BEISSE, Heinrich. «Zum Verhältniss von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre», en *Steuer und Wirtschaft*, 1984, pg. 6 (nota 42). BEISSE, Heinrich. «Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes», en *Deutsches Bilanzrecht- In der Krise oder im Aufbruch. Vorträge vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e. V. Düsseldorf*: IDW Verlag, 2001, pg. 3.

47. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Tecnos, 1999, pgs. 101-102. Recientemente, haciendo especial hincapié sobre esta cuestión: IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac. «¿Contabilidad principialista o reglamentista? (A propósito del Libro Blanco para la reforma contable)», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 266, 2002, pgs. 986-987.

Sin embargo, lo grave en la visión del Prof. FERREIRO no es la confusión en torno a la naturaleza de las reglas contables sino, de nuevo, la proyección de su visión negativa del fenómeno de la determinación material sobre la interpretación del sistema de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal. En la interpretación propuesta, centrada, sobre todo, en las consecuencias del sistema sobre el procedimiento de gestión y, en concreto, sobre las potestades «contables» de la Administración Tributaria, late la idea del «cuanto peor mejor». Me explico. Las facultades administrativas ilimitadas, en extremo discrecionales, a las que hace referencia el Prof. FERREIRO, no son más que una manera de denostar el sistema de determinación material. Sin embargo, en el Capítulo III de este trabajo tendremos ocasión de demostrar con el estudio analítico del artículo 143 TRLIS lo extremado de esta posición y su influencia por parte de consideraciones de oportunidad.

3. LAS VERTIENTES CONCEPTUALES DE LA RELACIÓN ENTRE DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PRIVADO. LAS FINALIDADES DE LOS BALANCES MERCANTIL Y FISCAL, LA «TEORÍA DE LOS ÁMBITOS DE CONFLICTO» Y SU REPERCUSIÓN EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La relación entre el Derecho Privado y el Derecho Tributario conoce distintas vertientes que han sido resaltadas por la doctrina, de forma casi unánime, aunque, a nuestro juicio, no determinante.

En efecto, desde el comienzo de la polémica, se ha hecho alusión a la doble vertiente legislativa y aplicativa de la relación. Se distingue, en este sentido, la relación entre ambos sectores del ordenamiento, en el momento de formular la norma tributaria (vertiente legislativa de la relación) y en el momento de interpretarla (vertiente aplicativa de la relación)⁴⁸. Existe una tendencia, muy marca-

48. En el propio origen de la polémica en Alemania y Suiza: BLUMENSTEIN, Ernst. «Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht», en *Festgabe für Eugen Huber zum siebenzigsten Geburtstag*. Bern: Ferd. Wyss, 1919, pgs. 216-217, aunque de forma algo tangencial. BECKER, Enno. *Die Entwicklung des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 1006. GEILER, Karl. «Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1927, pg. 506 y con especial detenimiento 514-517. LION, Max. «Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und – umgehung.» en *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pgs. 134-135. BLUMENSTEIN, Ernst. *Gegenseitige Beziehungen...*, op. cit., pgs. 141-278 (la distinción se percibe con facilidad sólo con consultar el índice que divide la obra en dos partes una referida a la relaciones en el ámbito de la legislación y otra a las relaciones en el ámbito de la interpretación). BOETHKE, «Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.» en *Steuer und Wirtschaft*, 1928, pg. 1203. En igual sentido los textos clásicos franceses: TROTABAS, Louis. *Essayo sobre el Derecho fiscal...*, op. cit., pg. 44. GENY, Françoise. *El particularismo del Derecho Fiscal...*, op. cit.,

da en la bibliografía descrita, a centrar la atención, de forma preferente, en el aspecto interpretativo de la relación, reduciendo la vertiente legislativa a la afirmación cierta, desde luego, pero insuficiente de que el legislador tributario puede reformular las categorías privadas para adaptarlas a los fines que persiga, siempre y cuando se respeten los mandatos constitucionales, señaladamente los principios de igualdad y capacidad económica.

Decimos que la afirmación resulta insuficiente porque deja de lado un aspecto esencial de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado, que viene representado, precisamente, por el fin de la regulación privada, el fin de la regulación fiscal y, también, el objetivo perseguido por la norma tributaria al remitir una determinada parcela de regulación a la normativa privada, o al utilizar conceptos previamente formulados en otras ramas del Derecho. Estas finalidades, que componen lo que llamamos la vertiente legislativa de la relación, condicionan, en términos absolutos, la aplicación que posteriormente se haga de la normativa tributaria.

Si la finalidad en la regulación de una institución privada y de una tributaria coinciden, parece que la remisión por la segunda a los conceptos privados, o la simple utilización de estos en la norma fiscal, vendrá avalada, precisamente, por esa coincidencia de funciones. De ese modo no se planteará conflicto de finalidades de ningún tipo y no sólo se podrá aplicar, a efectos fiscales, la norma privada sino que, además, habrá que aplicar ésta en el mismo sentido en que lo haga el Derecho Privado. Por el contrario, es perfectamente posible que la finalidad de ambas regulaciones no coincida y la finalidad del concepto tributario sea completamente distinta a la de su «homónimo» privado. En estos casos, la aplicación del concepto privado, en sede tributaria, puede generar un ámbito de conflicto que podrá resolverse por el intérprete, siempre desde la norma tributaria, si el sentido posible de las palabras se lo permite.

Las páginas que siguen pretenden desarrollar una argumentación en esta línea. Empezaremos desmintiendo que los Balances Mercantil y Fiscal puedan tener idéntica finalidad. Una vez comprobado este extremo, intentaremos aventurar la finalidad de la determinación material. A partir de estas conclusiones detectaremos una serie de ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. Para terminar, y ya en sede aplicativa, aportaremos

pgs. 82-83. En sentido semejante la doctrina española, tributaria, sobre todo, de la polémica francesa: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario», en *Hacienda y Derecho*. Vol I. 1ª edición, 2ª reimpression. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pg. 41. RAMALLO MASSANET, Juan. La autonomía de los conceptos tributarios..., *op. cit.*, pg. 25. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos...*, *op. cit.*, pg. 25. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero...*, *op. cit.*, pgs. 183-184.

algunas soluciones que el intérprete puede ofrecer, dentro de los límites propios de su actividad, a estos ámbitos de conflicto.

3.1. LA VERTIENTE LEGISLATIVA

Conforme a las ideas que acabamos de adelantar, el estudio de la vertiente legislativa de las relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal, abarca cuatro puntos, íntimamente conectados, aunque con contenido suficiente como para ser expuestos por separado. Empezaremos por desmentir, frente a una tesis muy extendida en la doctrina nacional y comparada, que los Balances Mercantil y Fiscal tengan la misma finalidad. Una vez demostrada la incorrección de esta tesis, pasaremos a estudiar cuáles son los fines propios de cada uno de estos balances, haciendo hincapié en los motivos, de carácter jurídico, que avalan la diversidad de fines de los mismos. Sobre la base de estas ideas, trataremos de demostrar cuál es la finalidad perseguida por el legislador al remitir, parcialmente, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable. En este mismo punto, ponderaremos las finalidades propias de la determinación material y del propio Balance Fiscal para determinar, *a priori*, qué solución debería predominar en un hipotético conflicto entre la regulación contable (a la que remite el artículo 10.3 del TRLIS) y la finalidad del Balance Fiscal. Por último, estudiaremos los ámbitos de conflicto más sobresalientes que origina la determinación material, separando aquellos que puedan resolverse mediante una correcta interpretación de la normativa contable y aquéllos otros que requieran una correcta aplicación de las normas tributarias (normas de ajuste extracontable).

A) La identidad de fines de la regulación mercantil y fiscal, en la doctrina unitarista del balance. (Crítica)

Una primera y sencilla justificación al principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil, ha querido verse en la identificación de los fines de ambos Balances o, mejor dicho, en la identidad de fines del resultado contable (normativa mercantil) y la base imponible del Impuesto (normativa fiscal).

La tesis de la identidad de fines de los Balances Mercantil y Fiscal se ha defendido por aquellos que proponen la eliminación de las normas de ajuste extracontable, es decir, la plena regulación del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto por normas de carácter contable⁴⁹. VICENT CHULIÁ se

49. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, *op. cit.*, pgs. 472-473.

refiere al hecho de que la normativa contable y fiscal defienden los mismos intereses que no son otros que la protección de los acreedores, entre ellos la Hacienda Pública, los socios y la propia sociedad como empresa. En este sentido, indica VICENT que a ninguna de las dos normativas interesa que los resultados resulten hinchados ni disimulados⁵⁰.

La tesis propuesta por el Prof. VICENT CHULIÁ se incardina en una línea de pensamiento, muy asentada en Alemania en la segunda mitad de siglo, y con cierta solidez argumental. En este sentido se defiende que el principio de determinación material se asienta en la imposibilidad de que los Balances Fiscal y Mercantil tengan fines diversos, facilitando que el beneficio sobre el que recaiga el gravamen no pueda ser mayor ni menor que aquél aprobado por la sociedad según la aplicación de las normas mercantiles. Así, la Hacienda Pública se configura como un partícipe oculto de la empresa⁵¹ (creo que esta puede ser la mejor tra-

ducción para la expresión *Stiller Teilhaber des Unternehmens*). En este sentido se entiende la afirmación de que a ninguna de las dos normativas (mercantil y fiscal) interesa el aumento o disminución excesiva del beneficio.

Sin perjuicio de que las posiciones de la Hacienda Pública y del socio no sean enteramente coincidentes, aunque existen puntos importantes de conexión, creo que la teoría del «partícipe oculto» parte de un error de base. Decir que a ninguno de los dos partícipes les interesa que el beneficio se vea hinchado o disminuido, supone afirmar, previamente, que existe un beneficio de referencia único para ambos partícipes que, lógicamente, los autores que sostienen esta tesis identifican con el beneficio contable. Si esto fuera así, es decir, si el punto de referencia fuera un concepto ontológico de beneficio, identificable con el que se deriva de la aplicación de las normas mercantiles, no tendría nada que añadir y me mostraría plenamente conforme con esta tesis, que a la postre, resulta también muy cómoda. Sin embargo existen razones de peso para contradecir dicha noción unívoca de beneficio.

El error está en creer que el concepto de renta al que debe tenderse es al diseñado normativamente por las reglas mercantiles, porque dicha afirmación conduce, precisamente, a sostener la existencia de un concepto ontológico de beneficio o de renta de la empresa⁵². Es evidente que el beneficio, como tal, es una construcción normativa o, más correctamente, el resultado conceptual y algebraico de la aplicación ordenada de determinadas normas jurídicas. Lo que no puede admitirse es que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades resulte de aplicar un sistema de normas con la misma finalidad que aquel sistema que da lugar al resultado contable, porque las exigencias propias del Derecho Tributario, exigencias de orden constitucional, imponen una solución diversa. Por lo tanto, a la Hacienda Pública no le interesa tanto que el resultado contable no resulte aumentado o disminuido respecto de aquel que contablemente sea el correcto como que la base imponible, resultante de la aplicación del régimen de determinación corres-

50. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pgs. 472-473.

51. Esta idea fue introducida en la doctrina alemana en la obra de DÖLLERER: DÖLLERER, Georg. «Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr», en *Betriebs Berater*, 1971, pg. 1334. DÖLLERER, Georg. «Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz.» en *Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen: Vortragsreihe des Instituts für Revisionswesen an der Westfälischen Wilhelms-Univ. Münster*, Sommersemester 1982, Wintersemester 1982/1983 / hrsg. von Jörg Baetge. Düsseldorf: IdW-Verlag, 1983, 172. DÖLLERER, Georg. «Steuerbilanz und Beutesymbol. Gedanken zu einer ungewöhnlichen Geschichte des Bilanzrechts» en *Betriebs Berater*, 1988, pg. 248. Antes, aunque de forma no tan rotunda: WALL, Fritz. «Falsch verstandenes Maßgeblichkeitsprinzip (§§ 74-f EStG).» en *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 1954, pg. 298. Esta tesis ha influido notablemente a la doctrina alemana posterior, sobre todo, a aquellos que, desde una óptica de apego al Derecho Privado, han negado la posibilidad de cualquier separación por vía interpretativa de las normas que disciplinan el Balance Mercantil: CLEMM, Hermann; NONNENMACHER, Rolf. «Die Steuerbilanz- ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel?» en *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen - Grundlagen*, Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag am 12. April 1985 / hrsg. von Franz Klein. Bonn: Stollfuss, 1985, pg. 240. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht*. 9 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 27. STROBL, Elisabeth. «Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip in der Steuerbilanz.» en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, pg. 83-84. MOXTER, Adolf. «Georg Döllerers bilanzrechtliches Vermächtnis.» en *Steuer und Wirtschaft*, 1, 1994, pg. 99, aunque quizás muy influido por ser el texto en realidad una *laudatio* a DÖLLERER. SCHÖN defendió la misma idea en el 46 Congreso de asesores fiscales celebrado en Colonia los días 18 y 19 de octubre de 1994. Pueden consultarse las actas de los debates en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, pg. 179. MOXTER, Adolf. «Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz.» en *Betriebs-Berater*, 1997, pg. 195. SCHÖN, Wolfgang. «Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC.» en *Zeitschrift für das Gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, núm. 161, 1997, pg. 142. CLEMM, Hermann. *Steuerbilanz in der Krise? ...op. cit.* pg. 135. GASSNER, Wolfgang. «Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip», en *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. (hrsg. Romuald Bertl; Anton Egger; Wolfgang Gassner; Michael Lang, Christian Nowotny). Wien: Linde Verlag, 2003, pg. 298. En España,

aunque la Exposición de Motivos de la Ley no hace referencia a ello, se ha expresado una idea semejante en el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades publicado en 1994 por el Ministerio de Economía y Hacienda (pg. 60) señalando: «[...] la función del Impuesto sobre Sociedades es recaer sobre el beneficio del que pueden disponer los socios».

52. En este sentido en España siguiendo a CICOGNANI: GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 172. Con anterioridad ya se había pronunciado en este sentido SÁINZ DE BUJANDA, siguiendo a CRUMP, en el sentido de que no existe un concepto ontológico y extra o suprapositivo de beneficio: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en *Hacienda y Derecho (Volumen VI)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, pgs. 235-240.

pondiente, pueda entenderse conforme a los principios constitucionales de la imposición y, preferentemente, al principio de capacidad contributiva.

En definitiva, los conceptos de base imponible y resultado contable del ejercicio no son coincidentes, sin perjuicio de que el régimen incorpore normas de origen mercantil. Y son distintos por la sencilla razón de que los fines del Balance Mercantil y del Balance Fiscal ni son ni pueden ser los mismos. Este es el punto de partida que no se encuentra en las tesis unitaristas y que aquí proponemos como única forma de entender la finalidad del sistema de determinación material.

Creo que las reflexiones expuestas impiden seguir una tesis que, aunque a la postre resulte muy cómoda, no se ajusta a la realidad. En efecto si los Balances Mercantil y Fiscal tienen la misma finalidad, la determinación material se justificaría, precisamente, por esa coincidencia de finalidades. Tendría todo el sentido que la LIS remitiera, no ya parcialmente, sino en su totalidad, el régimen de determinación de la base imponible del impuesto a las normas contables. Además, desde un punto de vista lógico, no podrían existir ámbitos de conflicto: la finalidad de la solución mercantil coincidiría, en todo caso, con la del Balance Fiscal y podría procederse a una aplicación automática de la misma, a efectos fiscales.

B) La diversidad de fines del Balance Mercantil y el Balance Fiscal

Una vez que hemos descartado la posibilidad de que los Balances Mercantil y Fiscal compartan una misma función, debemos profundizar, precisamente, en el estudio de los diversos fines que ambos Balances persiguen. Entender cuál es el criterio que diferencia, en este punto, al Derecho Mercantil y al Tributario resultará esencial para afianzar la tesis de la diversidad de fines que defendemos, pero constituye, también, un punto de partida necesario para detectar los hipotéticos ámbitos de conflicto que entre las finalidades citadas puedan surgir.

A mi juicio, e intentaré demostrarlo en las páginas que siguen, los intereses que trata de proteger la regulación jurídico privada de las cuentas anuales (Balance Mercantil) no coinciden, ni pueden coincidir, con los intereses propios del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (Balance Fiscal). El Balance Mercantil, en su filosofía vigente, se orienta, esencialmente, al cumplimiento del principio de prudencia contable. Dicho principio trata de evitar, por todos los medios, que el beneficio del ejercicio (saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias) sea ficticio y que, de esa manera, pueda repartirse a los accionistas el capital social. En definitiva, los intereses protegidos prioritariamente por la disciplina mercantil son los propios de los acreedores sociales, para los que el capital social constituye una cifra de garantía para el cobro de sus créditos. Por otro lado, parece bastante evidente que la finalidad del Balance Fiscal no es la protección de los intereses de los acreedores sociales respec-

to al cobro de sus créditos. Por el contrario, el principio de capacidad económica, a cuya consecución se orienta el régimen de determinación de la base imponible del IS, requiere que el beneficio gravado corresponda a la riqueza efectiva generada por la sociedad en el período impositivo de referencia.

La diversidad de fines de los Balances Mercantil y Fiscal obedece a la necesidad de dividir la vida de la empresa en ejercicios/períodos impositivos. Parece evidente que si se tomara, como período de referencia, toda la vida de la empresa el beneficio mercantil y la base imponible del impuesto societario coincidirían, puesto que no existen, salvando los casos residuales de las diferencias permanentes, grandes diferencias entre los conceptos de renta que manejan ambas normativas. Sin embargo, tanto en el Derecho Mercantil como en el Tributario, se hace necesaria una división periódica de la vida societaria, lo que sitúa al Derecho ante la necesidad de elaborar normas de imputación temporal que permitan distribuir los ingresos y los gastos entre los diversos ejercicios sociales/períodos impositivos. Como ya hemos adelantado, y como veremos en detalle a continuación, la normativa contable, conforme al interés que pretende proteger de forma preeminente opta, en la medida de lo posible, por retrasar los ingresos y adelantar los gastos, pues ese es, precisamente, el cometido del principio de prudencia. Sin embargo, el principio de gravamen de la capacidad económica efectiva, entre cuyas finalidades no está proteger los intereses de cobro de los acreedores sociales, no puede aceptar el efecto de diferimiento que el principio de prudencia origina. Esta es la idea que está en la base de la diversidad de fines de ambos Balances y que da lugar a los ámbitos de conflicto a los que haremos alusión más adelante.

A pesar de la claridad de las ideas expuestas, las afirmaciones vertidas todavía no se han demostrado, nos hemos limitado a adelantar conclusiones. Para que estas afirmaciones cobren pleno sentido debemos demostrar, en primer lugar, cuáles son los efectos reales del principio de prudencia contable. Para ello habrá que analizar los ámbitos en los que dicho principio despliega su eficacia. Y una vez que conozcamos los efectos concretos de dicho principio, habrá que contrastarlos con el principio del gravamen de la capacidad económica efectiva para poder concluir que existe un efecto de diferimiento inaceptable para el Balance Fiscal. Sólo cuando hayan podido demostrarse esas premisas, podrá concluirse, con rotundidad, que las finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal no son las mismas. Por lo tanto, debemos tratar por separado ambos puntos.

a) La finalidad preeminente del Balance Mercantil: la protección de los acreedores sociales a través del principio de prudencia

Las funciones a las que se orienta el Balance Mercantil o, de forma más precisa, las cuentas anuales son esencialmente dos: de un lado la información sobre

el patrimonio y la situación financiera de la sociedad y, de otro, la determinación del resultado de ejercicio, como paso previo y necesario a su aplicación.

Esta doble función se pone de manifiesto en la regulación contenida en el artículo 172 de la Ley de Sociedades Anónimas cuando señala que las cuentas anuales mostrarán la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. De igual manera, y en idéntico sentido, deben entenderse los artículos 34.2 del Código de Comercio y la regla 1ª de la Parte Primera del Plan General de Contabilidad⁵³.

Esta doble función del Balance Mercantil, que se induce a partir de las reglas concretas que lo regulan ha sido puesta de manifiesto, de forma constante, por la doctrina alemana⁵⁴. En España la bibliografía es menos abundante en este sen-

53. Esta misma expresión puede encontrarse en las legislaciones de los países de nuestro entorno, fruto, en cualquier caso, de la trasposición del artículo 2.3 de la Directiva 78/660/CEE en materia de cuentas anuales: así el art. 2423 del Codice Civile italiano y el § 264.2 del HGB alemán.
54. MOXTER, Adolf. *Bilanzlehre. Band I. Einführung in die Bilanz-Theorie*. 3., vollst. umgearb. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 1984, pgs. 81 y 85; 156. BÖRNER, Dietrich. «Bilanzrichtlinien - Gesetz und Steuerbilanzpolitik - Zur Neuordnung der Handlungsspielräume» en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1986/1987, pg. 204. NAUMANN, Klaus Peter. *Die Bewertung von Rückstellungen in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragssteuerrecht*. Düsseldorf: IDW, 1989, pg. 31. BAETGE, Jörg. *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. En KÜTING/WEBER. *Handbuch der Rechnungslegung*. 3. Auflage. Stuttgart: Schäffev Poeschl, 1990, pgs. 199 y ss. STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda*. Berlin: Dunker & Humblot, 1990, pgs. 24-27. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz*. Düsseldorf: IDW Verlag, 1991, pgs. 23-49. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz. Band 4: Rechnungslegung der Aktiengesellschaft*. 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage. Köln-Berlin-Bonn-München: Carl Heymanns Verlag, 1991, pgs. 12-13. BA-REIS, Peter; BRÖNNER, Herbert. *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht*. 9 Auflage. Stuttgart: Schäffer Verlag, 1991, pgs. 7-18. BEISSE, Heinrich. «Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems» en *Bilanzrecht und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 5;15. BALLWIESER, Wolfgang. «Zum Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung» en *Rechnungslegung - warum und wie. Festschrift für Hermann CLEMM zum 70. Geburtstag*. München: Beck, 1996, pgs. 7-8, aunque exclusivamente de lege lata. BEISSE, Heinrich. «Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. "Hundert Jahre GOB"». En *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk/ Herausgegeben von Wolfgang SCHÖN*. Köln: Otto Schmidt, 1997, p. 401-402, aunque haciendo referencia, sobre todo, a la función informativa interna. BAETGE, Jörg; THIELE, Stefan. «Gesellschafterschutz versus Gläubigerschutz - Rechenschaft versus Kapitalerhaltung. Zu den Zwecken des deutschen Einzelabschlusses vor dem Hintergrund der internationalen Harmonisierung», en *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 11-20. MOXTER, Adolf. «Grundwertungen in Bilanzrechtsordnungen - ein Vergleich von überkommenem deutschen Bilanzrecht und Jahresabschlußrichtlinien», en *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 348-350. KLEINDIEK, Detlef. «Geschäftsleiterfähigkeit und Geschäftsführungskontrolle: Treuhänderische Vermögensverwaltung und Rechnungslegung», en *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, Heft 3,

tido, pero la evidencia de las funciones, y su necesidad pragmática, van influyendo de forma progresiva en la doctrina⁵⁵.

La función de cálculo del resultado resulta, en sí misma, aséptica, en lo que atañe a los intereses de los distintos grupos de interés respecto a la sociedad. Es decir, el hecho de que sea necesario el cálculo de un resultado en absoluto prejuzga qué intereses deban ser privilegiados por las normas que disciplinan dicho cálculo. Retomando el hilo del discurso inicial, procede plantearse cuál es el interés protegido, de forma preferente, en la configuración normativa, que de la función de cálculo del resultado ha realizado el Derecho Positivo. Dicha averiguación se orienta a conocer si tal configuración de intereses puede entenderse válida no sólo a efectos del Balance Mercantil sino también a efectos del Balance Fiscal.

En este punto resulta primordial el conocimiento del principio de prudencia como base del Derecho Contable y las consecuencias que de dicho principio se derivan. Porque, como veremos a continuación, es el principio de prudencia el que, dentro de la función de cálculo del resultado, determina, de forma inconfundible, el interés protegido por el Derecho de Balances que, como veremos, no es otro que el de los acreedores sociales.

Quizás la forma más adecuada y descriptiva de entender el principio de prudencia sea su descomposición en subprincipios, de contenido prescriptivo menos amplio y que, conjuntamente, conforman el contenido del principio contable general. En este sentido, se ha pronunciado la doctrina alemana distinguiendo, de un lado, el principio de realización (*Realisationsprinzip*) y, de otro, el principio de

- Juli 1998, pg. 468. BUDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht- §§ 238 bis 339 HGB- 4.*, völlig neubearb. Aufl. München: Beck, 1999, § 264 Anm. 35, pg. 755. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der EG-Bilanz-Richtlinie*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1999, pg. 13. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: C.H. Beck, 2000, Einl v. § 238, Rz. 14-16, pgs. 739-740. FLADUNG, Hans-Dieter. *Das Vorsichts- und Objektivierungsprinzip im deutschen Bilanzrecht*. Wiesbaden: Gabler, 2000, pgs. 20-21. BAETGE, Jörg. «Diskussion zu dem Vortrag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse.» en *Deutsches Bilanzrecht- In der Krise oder im Aufbruch. Vorträge vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e. V.* Düsseldorf: IDW Verlag, 2001, pgs. 37-38.
55. En este sentido, aunque de forma algo confusa, VICENT CHULIÁ señalando: «[...] Las cuentas anuales tienen la finalidad evidente de reunir y transmitir una determinada información, seleccionada, «codificada» o sistematizada de acuerdo con esquemas rígidos que impone el Derecho Contable» y más adelante: «[...] el Derecho de las Cuentas Anuales no puede tolerar este relativismo y, por tanto, dispone algo fundamental: que las cuentas anuales deben cumplir varias finalidades a la vez -valga la paradoja- si bien con preeminencia de la propia de un balance de ejercicio de una empresa en funcionamiento, que es mostrar el resultado de ejercicio susceptible de aplicación». VICENT CHULIÁ, FRANCISCO. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 152-153.

asimetría (*Imparitätsprinzip*). El principio de realización supone que los beneficios sólo se incorporarán al Balance cuando se entiendan realizados. Por el contrario, el principio de asimetría supone que las pérdidas se incorporarán al Balance tan pronto como se tenga constancia de las mismas, independientemente de que se hayan realizado ya o no. Se trata, en todo caso, de conceptos asentados de forma unánime en la doctrina alemana⁵⁶.

56. DÖLLERER, Georg. «Die Grenzen des Imparitätsprinzips - Bilanzrechtliche Möglichkeiten, künftige Verluste vorwegzunehmen», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1977/1978, pg. 130. CLEMM, Hermann; NONNENMACHER, Rolf. *Die Steuerbilanz - ein fragwürdiger...*, op. cit., pg. 230. MOXTER, Adolf. «Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtsinne», en *Handelsrecht und Steuerrecht*. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pg. 449, referido sólo al principio de realización. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz...*, op. cit., pgs. 147-148. BAREIS, Peter; BRÖNNER, Herbert. *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 173. BEISSE, Heinrich. *Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems...*, op. cit., pgs. 18-19. JANKE, Madeleine. «Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden» en *Steuer und Wirtschaft*, 1994, 3, 215-217. KÜBLER, Friedrich. «Vorsichtsprinzip versus Kapitalmarktinformation - Bilanzprobleme aus der Perspektive der Gesellschaftsrechtsvergleichen» en *Rechtschäftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde/* herausgegeben von Gerhart Förstle, Klaus Kaiser, Adolf Moxter, Förstle, Gerhart München: Beck, 1995, pg. 363. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1*. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 252, Tz. 63, pgs. 48-49. BEINE, Frank. «Abschreibungsgrenzen im Vorratsvermögen», en *Betriebs Berater*, 1995, pg. 2417. STROBL, Elisabeth. «IASC-Rechnungslegung und Gläubigerschutzbestimmungen nach deutschem Recht.» en *Rechnungslegung - warum und wie*. Festschrift für Hermann CLEMM zum 70. Geburtstag. München: Beck, 1996, pgs. 394-395. STROBL, Elisabeth. *Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip...*, op. cit., pgs. 80-82. KRAUS-GRÜNEWALD, Marion. *Steuerbilanzen- Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, pg. 293. MOXTER, Adolf. *Grundwertungen in Bilanzrechtsordnungen...*, op. cit., pg. 353. KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht*. Aachen: Shaker Verlag, 1998, pg. 165. BUDDE, Wolfgang Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 404 (§ 252, Anm 29). WEBER GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 18 Auflage. München: C.H. Beck, 1999, pg. 315 (Rz. 77). SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung. Nettoprinzip, Maßgeblichkeitgrundsatz, Rückstellungen, Gewinnrealisierung.» en *Europa und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Band 23) (hrsgb. Von Jürgen Pelka). Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pg. 71. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar*. 16 Auflage. Band 1. München: Franz Vahlen, 2000, § 5 Rdnr. 240, EL 57. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 219-221 (Lfg. 208 November 2002). En este mismo sentido en la doctrina española: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...* op. cit. pgs. 477-478. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales. La fiabilidad de la información contable*. Madrid: Civitas, 2002, pg. 174 (nota 70), citando a la doctrina alemana (CLAUSSEN/KORTH). CONDRA ROMERO, José María. «El nuevo rumbo del derecho de balances europeo: las opciones que se abren al legislador español», en *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 23, 2004, pg. 28.

Los subprincipios de realización y asimetría condensan, respectivamente, todas las reglas de periodificación de componentes positivos y negativos de renta e influyen, de forma determinante en las reglas contables que, a la postre, son las que configuran el interés especialmente protegido por el Balance Mercantil, esto es, la conservación del capital y la consiguiente protección de los acreedores sociales. Esa complejidad aconseja tratar por separado los dos subprincipios estudiando sus manifestaciones normativas concretas.

a') *El subprincipio de realización. Periodificación de componentes positivos de renta.*

La formulación del subprincipio de realización en la normativa vigente resulta sencilla. El modelo de regulación lo constituye, en todo caso, el artículo 31.1.c. aa de la Directiva 78/660/CEE en el que, como concreción del principio de prudencia, se señala que *sólo podrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance*; tanto el Código de Comercio (artículo 38.1.c) como el Plan General de Contabilidad (Parte Primera) contienen descripciones similares del principio señalando, respectivamente: «Este principio [...] obligará a recoger en el balance sólo los beneficios realizados en la fecha de su cierre» y «Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio». Sin embargo, tras la aparente formulación sencilla del principio de realización, se esconde la piedra angular de la periodificación de los componentes positivos de renta en nuestro Derecho Contable.

Aun cuando en la doctrina española se sostenga, de forma mayoritaria, que es el principio del devengo el que determina en nuestro sistema la imputación temporal de ingresos, lo cierto es que dicho principio no deja de ser un aserto de carácter negativo. De ese modo, tanto el enunciado del artículo 31.1.d de la IV Directiva, como el de los artículos 38.1.d del Código de Comercio y 19.1 del TRLIS, dan a entender que el devengo no supone nada en términos positivos sino que, por el contrario, se limita a excluir el criterio de caja a efectos de periodificar los componentes positivos y negativos de renta⁵⁷. Y, precisamente por este motivo, adquiere el principio de realización una importancia tan particular en la periodificación de los componentes positivos de renta.

Así, respecto a los componentes positivos de renta, la primera concreción del principio de realización supone que los ingresos sólo podrán registrarse cuando sean seguros o, como ha sostenido la jurisprudencia alemana «un punto menos

57. Sobre esta cuestión me he pronunciado, de forma más detallada en mi trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS» (en prensa en la *Revista Española de Derecho Financiero*).

que seguros» (*so gut wie sicher*)⁵⁸. Obviamente, ésta es una norma demasiado genérica como para atribuirle validez operativa lo que obliga a analizar los distintos tipos de ingresos (ingresos derivados de ventas; ingresos derivados de prestaciones de servicios; ingresos financieros; ingresos en contratos a largo plazo, etc.) estudiando las reglas concretas de imputación. Pero, en todo caso, lo que interesa a estos efectos es resaltar que la normativa contable impone retrasar el registro del ingreso hasta el momento en el que el crédito está dotado de un alto grado de seguridad (aunque sin requerir el cobro) algo que, por regla general, suele coincidir con la transmisión del riesgo de la operación⁵⁹.

Pero el principio de realización tiene, en nuestro sistema contable, una segunda manifestación de igual o mayor importancia. Nos referimos al criterio general de valoración de los elementos patrimoniales. El criterio preferente de valoración a coste histórico (precio de adquisición o coste de producción), repetido hasta la saciedad en nuestro Derecho Contable (art. 38.1.f del Código de Comercio, arts. 195 y 196 de la LSA, Primera Parte regla 2 del PGC, Normas de Valoración 2ª, 4ª y 13ª del PGC) es manifestación, en sede valorativa, del principio de realización. En efecto, ninguna manera mejor de hacer efectivo el citado principio, que imponer los criterios objetivos de valoración que suponen el valor de adquisición y el coste de producción. Esta es una afirmación que goza de un cierto predicamento en la mejor doctrina comparada⁶⁰. De este modo el principio del

coste histórico no sólo actúa como criterio preferente de valoración a efectos contables sino que determina también la regla básica a efectos de la imputación temporal de los incrementos de valor del activo.

En definitiva puede afirmarse que el principio de realización es el que marca la imputación temporal de los ingresos ordinarios y los beneficios extraordinarios (componentes positivos de renta) impidiendo su efecto al alza sobre los resultados en tanto no sean seguros.

b) El subprincipio de asimetría. Periodificación de componentes negativos de renta

Lo cierto es que el principio de devengo es tan poco determinante de la periodificación de los componentes positivos de renta como de los negativos. De ese modo el devengo poco dice sobre el momento en el que deban imputarse los gastos pérdidas y quebrantos, salvo que el principio de caja no será admisible.

Ante estas carencias del principio de devengo, similares a las que existían respecto a la imputación temporal de componentes positivos de renta, ni la IV Directiva ni el Código de Comercio, ni ninguna otra norma legal del Derecho Contable ofrecen soluciones satisfactorias. En este sentido no aportan nada ni el artículo 31.1.d de la Directiva —que hace referencia a «las cargas relativas al ejercicio»⁶¹— ni el artículo 38.1.d del Código de Comercio que, en términos similares, se refiere a los «gastos que afecten a las cuentas anuales del ejercicio». Se trata, una vez más, de una vinculación entre componentes negativos y ejercicio económico que se limita a excluir la periodificación conforme al principio de caja.

58. BFH, Beschluss vom 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, 595; BFH, Urteil vom 25.02.86 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788 (citadas por DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung*. Frankfurt: Peter Lang, 2003, pg. 132).

59. En otro trabajo me he ocupado, en detalle, del estudio de las distintas reglas de imputación temporal de ingresos: BÁEZ MORENO, Andrés. *El principio de reserva de Ley Tributaria...*, op. cit.

60. LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. 5., völlig neubearb. u. erw. Aufl. Düsseldorf: IDW Verlag, 1980, pgs. 230 y ss. MATHIAK, Walter. «Anschaffungs- und Herstellungskosten.» en *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht: Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung*/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. e. V. von Arndt Raupach. Köln: O. Schmidt, 1984, pg. 101. MOXTER, Adolf. «Das Realisationsprinzip – 1884 und heute.» en *Betriebs Berater*, 1984, pg. 1783. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz...*, op. cit., pg. 149. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 49. STROBL, Elisabeth. *Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip...*, op. cit., pg. 80, aunque de manera ciertamente confusa refiriéndose sólo al coste de producción y no al valor de adquisición como consecuencia del principio de realización. BEISSE, Heinrich. *Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems...*, op. cit. pg. 18. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 252 Tz. 63. KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld...*, op. cit., pgs. 172-175. MELLWIG, Winfried. «Herstellungskosten und Realisationsprinzip», en *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde/*

herausgegeben von Gerhart Förschle, Klaus Kaiser, Adolf Moxter, Förschle, Gerhart München: Beck, 1995, pgs. 403-404. EHMCKE, Torsten. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet. Kommentar...*, op. cit., § 6 Rdnr. 37 (EL 60 Oktober 1998). BUDDE, Wolfgang Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 404 (§ 252, Anm 29). HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., pg. 786, § 252, Rn. 13. FLADUNG, Hans-Dieter. *Das Vorsichts- und Objektivierungsprinzip...*, op. cit., pgs. 150-151. KEMPERMANN. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5, Rdnr. B 83. 54 Erg. Lfg. Juli 1994. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuerrecht ...*, op. cit., §§ 4,5 Rdnr. 408 (50 Erg-Lfg. Februar 2002). KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 219. (Lfg. 208 November 2002). WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerlastungsgesetzes...*, op. cit., pg. 167. En Italia: COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 201.

61. De hecho, el *Accounting Advisory Forum*, en el documento *Prudence and Matching* (XV/7002/95) señala que la IV Directiva no contiene ninguna definición del principio de correlación de ingresos y gastos. Sin embargo, se sostiene, también con buen criterio, que este principio se deja traslucir en reglas de valoración concretas.

Esta importantísima carencia del Derecho Contable de rango legal ha sido solventada en nuestro sistema por el Plan General de Contabilidad⁶². En su parte primera recoge el Plan el principio de correlación de ingresos y gastos formulado del siguiente modo: «El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos [...]». Así, el criterio general para la imputación temporal de los componentes negativos de renta es que éstos hayan contribuido a la obtención de ingresos en el ejercicio.

Sin embargo, no es el principio de correlación de ingresos y gastos el único que rige, en nuestro sistema contable, la imputación temporal de componentes negativos de renta. Como tuvimos ocasión de señalar más arriba el principio de prudencia afecta de modo diverso a los componentes negativos y positivos de renta de modo que, para los primeros rige, en determinadas circunstancias, el principio de asimetría. Este principio impone excepciones particulares a la regla general de periodificación de componentes negativos esto es a la correlación de ingresos y gastos. Sus exigencias fundamentales se derivan del artículo 31.1.a.bb) y cc) de la IV Directiva que impone la observancia, en todo caso, del principio de prudencia y, en particular, de las siguientes reglas: bb) *deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos riesgos o pérdidas sólo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido aquél*; cc) *Deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, cuando se salde el ejercicio con una pérdida o con un beneficio*;

El subprincipio de asimetría se manifiesta en reglas contables concretas que, a los efectos que aquí interesan, conviene estudiar por separado:

a") Las reglas sobre activación⁶³

En la doctrina española se ha sostenido que el principio de prudencia hace referencia directa a la formación de la cuenta de pérdidas y ganancias y, por lo

62. Sobre los problemas que ello puede plantear desde la perspectiva del principio de reserva de ley: BÁEZ MORENO, Andrés. *El principio de reserva de ley tributaria...*, op. cit.

63. La doctrina alemana reconoce como manifestaciones del subprincipio de asimetría única y exclusivamente las reglas referidas a provisiones para riesgos y gastos y reducciones de valor del activo (HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., pg. 786, § 252, Rn. 11. BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. *Bilanzen*. 6., aktualisierte Auflage. Düsseldorf: IDW Verlag, 2002, pg. 170. BALLWIESER, Wolfgang. «Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung», en *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung* (herausgegeben von CASTAN, Edgar; BÖCKING, Hans-Joachim; HEYMANN, Gerd; PFTIZER, Norbert; SCHEFFLER, Eberhard). München: Beck, 2004, Band I, B 105, Rz. 40, El 12, März 1999; WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 77; BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen. «Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung», en *Handbuch der Rechnungslegung*.

tanto, a la anotación en la misma de ingresos y gastos⁶⁴. Con esta afirmación puede llegarse a conclusiones ciertamente peligrosas desde el punto de vista de la prudencia, en la medida en que este principio implica, y debe implicar, una especial resistencia a la activación⁶⁵. Y ello es lógico, porque la activación supone el traslado de un gasto que, en principio, se llevaría a resultados en el ejercicio del desembolso a ejercicios siguientes, con la consiguiente elevación del beneficio en dicho primer ejercicio. Las afirmaciones del Prof. VICENT CHULIÁ sólo pueden ser conformes con el principio de prudencia si se entiende que el principio de asimetría debe implicar una especial resistencia a la activación.

El concepto de activo ha sido objeto de una polémica doctrinal muy encendida en los últimos años. No obstante, se trata de una polémica desarrollada en torno al concepto abstracto de activo que, en este momento, no interesa. Haremos referencia a la misma, al estudiar si el concepto de activo que maneja la nor-

Einzelschluss. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung. Küting, Karl-Heinz; Weber, Claus-Peter (Hrsg.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2004, Band. 1, Kap. 4, Rn. 105. Sin embargo analizaremos también bajo este epígrafe las restricciones contables a la activación en la medida en que las consecuencias que se derivan de ellas implican el adelantamiento de una partida negativa al momento del desembolso en lugar de diferir su reconocimiento a la amortización en ejercicios siguientes. Esta idea se expresa también en el documento de la *Accounting Advisory Forum: Prudence and Matching* (XV/7002/95), pg. 11.

64. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 478.

65. Como se ha afirmado en la doctrina alemana: KAMMANN, Evert. «Bilanzansatzwahlrechte» in der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung nach § 5 EstG., en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1978, pg. 111. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz...*, op. cit., pgs. 92-93. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 49, 87, 90. KEMPERMANN. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5, Rdnr. B 96. 54 Erg. Lfg. Juli 1994. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 6. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 248, Tz. 14, pg. 383. COSTEDE, Jürgen. «Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern in Einkommensteuerrecht.», en *Steuer und Wirtschaft*, 2, 1995, pg. 116. KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld...*, op. cit., pgs. 167-169. WOLFFGANG. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5, Rdnr. C 34. 79 Erg. Lfg. Februar 1998. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuersteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 522. EL 57. BUDDÉ, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. En BUDDÉ, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., p. 234 (§ 248 Anm 7). BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. *Bilanzen...*, op. cit., pg. 126. TIEDCHEN, Susanne. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 326. Lfg. 205 Januar 2002. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht / Begründet von Eberhard Littmann; herausgegeben, Horst Bitz, Hartmut Pust; autoren, Hubertus Barein ... [et al.]*. V 1. 15 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2001, §§ 4,5 Rdnr. 680 (50 Erg-Lfg. Februar 2002).

mativa contable puede generar o no ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. En este momento, más que dicho concepto abstracto, interesa conocer cuáles son las consecuencias que sobre la regulación jurídico positiva del concepto de activo contable tiene la especial resistencia a la activación que impone el principio de prudencia. A mi juicio, las principales manifestaciones de esta resistencia son las siguientes:

1) La exigencia para la activación de determinados elementos del inmovilizado inmaterial de su adquisición a título oneroso. Ésta, que puede ser considerada la limitación más importante derivada del principio de prudencia contable de cuantas pueden imponerse al inmovilizado inmaterial, se ha limitado, en la normativa española, a la activación del Fondo de Comercio (176 y 194.2 LSA; Norma de Valoración Quinta del Plan General de Contabilidad y Norma 5ª.2 de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial) y de los Derechos de Traspaso (Norma de Valoración Quinta del Plan General de Contabilidad y Norma 6ª de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial).

2) Existen determinados supuestos para los que, sin exigirse la adquisición a título oneroso del elemento amortizable, las reglas contables recogen criterios muy estrictos para entender permitida la activación, declarándose, de forma expresa, en cualquier caso, que la regla general es la imputación del gasto a resultados en el ejercicio del desembolso. Es el caso de los gastos en investigación y desarrollo, para los que la Norma de Valoración Quinta del PGC y la Regla 2ª de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, establecen criterios especialmente exigentes para su activación. Idénticos requisitos para la activación impone el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración Quinta) y la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC (Regla 7ª) para las aplicaciones informáticas elaboradas por la propia empresa.

3) Un tercer dato que conduce a pensar en una especial resistencia a la activación, como consecuencia del principio de prudencia, es la preocupación preferente de las normas contables por una amortización especialmente rápida, y sistemática, del inmovilizado inmaterial. Es decir, una vez concedida la activación, las normas contables se preocupan, de forma preferente, de hacer salir, lo más rápido posible, a estos elementos intangibles del Balance, llevándolos a resultados por medio de la amortización.

En este sentido destaca la amortización en un plazo máximo de 5 años de los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial (artículo 194.1 de la LSA, Norma de Valoración Quinta del PGC, que añade la amortización a la mayor brevedad posible y Norma 2ª.10 de la Resolución de 21 de

enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial), la amortización del Fondo de Comercio que no puede exceder del período en que el Fondo contribuya a la obtención de ingresos y, en todo caso, no será superior a los 10 años⁶⁶ (art. 194.2.2ª de la LSA, Norma de Valoración Quinta del PGC y Norma 5ª.4 de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial), la amortización en el plazo mínimo posible de los derechos de traspaso, sin poder exceder el período en el que contribuyan a obtener ingresos ni ser superior al plazo máximo establecido para la amortización del Fondo de Comercio (Norma de Valoración Quinta del PGC y Regla 6ª.2 de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial), la amortización de las aplicaciones informáticas en los mismos términos que los gastos de desarrollo sin poder superarse el plazo máximo de 5 años (Norma de Valoración Quinta del PGC y Regla 7ª.3 de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial).

Y, desde luego, no puede ponerse en duda, como se ha hecho en Italia⁶⁷, la provisionalidad de estos activos por el hecho de que algunos de ellos (señaladamente la propiedad industrial) no tengan unos plazos especialmente reducidos de amortización.

4) Una última disposición normativa que pone sobre la pista del peso del principio de prudencia contable en la activación es la previsión contenida en el artículo 194.3 de la LSA según el cual: «Hasta que las partidas anteriormente indicadas (se refiere a los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo activados y al Fondo de Comercio) no hayan sido amortizados por completo se prohíbe toda distribución de beneficios, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos amortizados».

Se trata, en definitiva, de determinadas partidas del activo, especialmente «sospechosas» al no haber producido «ningún activo reconocible»⁶⁸. Así, la

66. El artículo 194.2.2ª de la LSA impone recoger en la Memoria la correspondiente justificación cuando el plazo de amortización del Fondo de Comercio supere los 5 años, señal de que estima dicho plazo superior como algo fuera de lo habitual.

67. Esta puesta en duda de la provisionalidad de estos activos ha sido promovida en Italia por PORTALE señalando que la activación de las marcas y el «dissagio» pueden figurar en el balance por un largo tiempo coincidente incluso con la propia vida de la sociedad. PORTALE, Giuseppe B. «I "beni" iscrivibili nel bilancio di esercizio e la tutela dei creditori nella società per azioni», en *Rivista delle Società*, 1969, pg. 249.

68. No compartimos esa posición, como luego tendremos ocasión de demostrar, pero creo que ésa es la lógica que subyace al precepto.

propia doctrina española ha reconocido la fuerte influencia del principio de prudencia contable, en la prohibición temporal de distribución de beneficios que se deriva de esta norma⁶⁹. Sin embargo, también se ha criticado con dureza que la norma no se limite a los gastos de investigación y desarrollo y de establecimiento, como imponían los artículos 34.1.a) y 37.1 de la Directiva y se extienda también al Fondo de Comercio. Además, los mismos críticos consideran esta norma perjudicial para las sociedades españolas, «en especial las expansivas las que adquieren más fondos de comercio mediante fusiones y adquisiciones⁷⁰».

Creemos haber demostrado con suficiente contundencia las consecuencias que el principio de prudencia despliega sobre la activación. Se trata, como vimos más arriba, en lo que atañe a la definición del activo, de hacer realidad el subprincipio de asimetría, en el sentido ya descrito. En todo caso, y como corolario de todo lo que se ha dicho hasta el momento, resultan muy indicativas de esta prevalencia del principio de prudencia contable dos normas recogidas, respectivamente, en los artículos 38.1.c) del Código de Comercio y Primera Parte punto 3 del Plan General de Contabilidad: señalan estas normas que en caso de conflicto entre el principio de prudencia y el resto de principios contables prevalecerá el primero⁷¹. En la mayor parte de las ocasiones las dudas sobre la activación de determinados elementos pueden plantear un conflicto entre los principios de empresa en funcionamiento y correlación de ingresos y gastos, de un lado, y el principio de prudencia del otro. Las normas a las que hemos hecho referencia ayudan a resolver dicho conflicto, haciendo prevalecer el principio de prudencia y, con él, el interés protegido preferencialmente por el Derecho Contable: el de los acreedores sociales.

b") Las provisiones para riesgos y gastos

Precisando, en primer lugar, el ámbito específico sobre el que se despliegan las consecuencias concretas del principio de prudencia, debe afirmarse que, de los tres grandes grupos que componen el pasivo (Fondos Propios, Provisiones para Riesgos y Gastos y Acreedores⁷²), nos centraremos preferentemente en el segundo grupo, cuya propia existencia, más que en ningún otro caso, es consecuencia directa del principio de prudencia y, en concreto, del subprincipio de asimetría. Para concretar aún más a qué tipo de partidas nos referimos en este epígrafe, debe señalarse, como muy convincentemente ha expuesto el Prof. VICENT CHULIÁ⁷³, que las verdaderas provisiones son las llamadas provisiones de pasivo, es decir, las que tienen por objeto, de conformidad con el artículo 188 de la LSA, cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior y pérdidas especificadas en cuanto a su naturaleza pero que al cierre del balance sean probables o indeterminadas en cuanto a su importe o la fecha en que se producirán. Por el contrario, las llamadas provisiones de activo se utilizan para corregir el valor de los elementos de éste, pero constituye un error, además de un incumplimiento de la LSA y de la Directiva, considerarlas provisiones pues, tanto el artículo 188.2 de la LSA, como el artículo 20.3 de la Directiva, establecen que las provisiones para riesgos y gastos no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo⁷⁴.

Que el deber general de dotación de provisiones para riesgos y gastos es una consecuencia directa del principio de prudencia no admite duda. Como ha afirmado la doctrina italiana se trata de gastos de manifestación futura anticipados al presente⁷⁵. Esta es, en todo caso, una afirmación que más tarde habrá que matizar, en la medida en que, efectivamente, en las provisiones para riesgos y gastos

69. ILLESCAS ORTIZ, Rafael. «El fondo de comercio y otros activos inmateriales: las nuevas reglas dictadas por la Ley de Sociedades Anónimas», en *Derecho de los Negocios*, núm. 1, 1990, pg. 57. ILLESCAS ORTIZ, Rafael. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Tomo VIII. Las cuentas anuales de la sociedad anónima. Volumen 2º. Auditoría, aprobación, depósito y publicidad*. Madrid: Civitas, 1993, pg. 208. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 518.

70. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 272.

71. Creemos que ésta es una consecuencia que, en cualquier caso, podría derivarse de la propia Directiva, cuyo artículo 31 recoge los principios aplicables a la valoración introduciendo un matiz respecto a la prudencia contable. El art. 31.1.c de la Directiva señala que *en todos los casos* deberá observarse el principio de prudencia cosa que no hace al enunciar el resto de principios contables.

72. En este sentido VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 231-232.

73. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 416.

74. Resulta muy curioso en este sentido que la Ley del Impuesto sobre Sociedades sea más precisa y técnicamente correcta en la definición, o más bien en la nomenclatura de las «provisiones de activo». Así mientras el artículo 39.3 del Código de Comercio señala incorrectamente: «Las correcciones valorativas del inmovilizado y del circulante a que se refieren los dos párrafos anteriores, figurarán por separado en el balance *por medio de las correspondientes provisiones* [...]» el artículo 12 del TRLIS se titula «Correcciones de valor: Pérdida de valor de los elementos patrimoniales», evitando el término provisión.

75. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 345 (citando a CORBELLÀ, S. «L'attuazione della IV direttiva CEE: tipologia e classificazione dei "fondi" di bilancio nel nuovo schema di stati patrimoniale», en *Rivista dei dottori commercialisti*, 1992, pg. 775). En España siguiendo a la doctrina italiana: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 418-419.

se produce un adelantamiento respecto al momento del pago, lo que no significa, necesariamente, que estas partidas sean contrarias a una correcta periodificación de los componentes de renta.

Así, vemos que mientras la resistencia a la activación suponía la imposibilidad, en muchos casos, de trasladar gastos desembolsados en el ejercicio a ejercicios futuros, mediante la activación y consiguiente amortización, en el caso de las provisiones se trata de traer al ejercicio gastos que, en principio, corresponden a ejercicios futuros. El objetivo es, de nuevo, evitar repartos de beneficios ficticios o dudosos, en defensa, una vez más, de los intereses de los acreedores, como imposición directa del principio de prudencia contable.

c") Las reducciones de valor del activo

Por su parte, el principio de asimetría, al que hemos hecho alusión más arriba, también se manifiesta de forma clara en materia de valoración. En este sentido, son las reducciones de valor del activo, inmovilizado o circulante, el mejor ejemplo de la actuación del principio. Hacemos referencia no a la amortización, sino a las correcciones valorativas necesarias para atribuir al inmovilizado o al circulante el valor inferior de mercado correspondiente o cualquier otro valor inferior, previstas en los artículos 39 del Código de Comercio y 187, 195 y 196 de la Ley de Sociedades Anónimas, y en las Normas de Valoración 2ª.5, 8ª.2, 9ª, 12ª y 13ª.4 de la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad. La asimetría en este caso reside, precisamente, en el hecho de que, mientras las reducciones de valor se tienen en cuenta, como regla general, tanto si atañen al inmovilizado como al circulante, las revalorizaciones, que en todo caso serán económicas, y no monetarias⁷⁶, se tendrán en cuenta, única y exclusivamente, en supuestos excepcionales. Ésta es una conclusión que la mejor doctrina mercantil deriva del artículo 38.2 del Código de Comercio, precepto que permite, excepcionalmente, que no se apliquen los principios de valoración previstos en el párrafo primero y del propio Plan General de Contabilidad en cuya primera parte, dedicada a los principios contables, se establece literalmente: «El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria»⁷⁷. En la mejor doctrina comparada, sobre todo alemana, se han entendido las reducciones de valor como una con-

76. En este sentido acertadamente: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 489.

77. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 406-407 y 489-490.

secuencia, en el campo de las valoraciones, del principio de prudencia en su vertiente de asimetría⁷⁸.

A partir de las manifestaciones del principio de prudencia que se han descrito en las páginas precedentes resulta sencillo deducir el interés protegido por el principio de prudencia y, en suma, por las normas que regulan el Balance de ejercicio. El principio de prudencia, tanto en lo que atañe al reconocimiento, como a la valoración, supone la imposición de una serie de reglas precisas destinadas a evitar la sobredimensión del beneficio determinado por los administradores de la sociedad. Constituye, en suma, una prevención contra el optimismo sin que, por ello, puedan entenderse lícitas las reservas ocultas. Dicha prevención, frente a una consideración excesivamente positiva de la marcha de la sociedad, favorece, qué duda cabe, a muchos de los grupos de interesados en el fenómeno societario pero se orienta, especialmente, a la protección del acreedor social, garantizándole tendencialmente la correcta capitalización de la sociedad y previniendo, consecuentemente, un reparto de dividendos que perjudique a sus créditos. El carácter preferente de este principio y del interés protegido que del mismo se deriva queda patente en las propias normas contables que, como vimos más arriba, hacen

78. DÖLLERER, Georg. *Die Grenzen des Imparitätsprinzips...*, op. cit., pgs. 131-137. CLEMM, Hermann; NONNENMACHER, Rolf. *Die Steuerbilanz- ein fragwürdiger...*, op. cit., pg. 236. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz...*, op. cit., pg. 148. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 178. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 50. BEISSE, Heinrich. *Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems...*, op. cit., pgs. 18-19. STROBL, Elisabeth. *Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip...*, op. cit., pg. 80. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 252 Tz. 93. KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld...*, op. cit., pgs. 188-195. GROBFELD, Bernhard. *Bilanzrecht. Heidelberg: Müller Verlag, 1998, pg. 84. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 80. BUDDE, Wolfgang Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 404 (§ 252, Anm 29; 41). SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 253. EL 63 Juni 1999. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung...*, op. cit., pg. 72. FLADUNG, Hans-Dieter. *Das Vorsichts- und Objektivierungsprinzip...*, op. cit., pg. 101. KEMPERMANN. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., pg. 53, § 5, Rdnr. B 102-104. 54 Erg.-Lfg. Juli 1994. HENNRICH, Joachim. «Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz», en *Besteuerung von Einkommen. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Dr. Iris Ebling, Präsidentin des BFH. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 24. Köln: Otto Schmidt, 2001, pgs. 317-318; 322-323. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 221. (Lfg. 208 November 2002).***

primar al principio de prudencia en cualquier conflicto que pueda plantearse frente al resto de principios que disciplinan la actividad contable.

Una vez que conocemos el fin del Balance Mercantil, debemos volver al origen de esta indagación consistente, en demostrar la diversidad de fines de los Balances Mercantil y Fiscal. Sabiendo que la prudencia contable determina que el interés de los acreedores sociales sea el prevalente en el Balance Mercantil, debe estudiarse ahora cuál es el interés protegido por el Balance Fiscal, para decidir en qué medida son o no compatibles los intereses protegidos por los dos Balances que nos ocupan.

b) *La finalidad preeminente del Balance Fiscal: la correcta periodificación de ingresos y gastos conforme al principio del gravamen de la capacidad económica efectiva*

No resulta especialmente complejo dar respuesta a la finalidad desempeñada por el Balance Fiscal o, lo que es lo mismo, por el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Las normas que regulan dicho régimen tienen como objetivo, necesariamente, y por imposición constitucional, el cálculo de un beneficio que corresponda al período (base imponible) conforme al principio de capacidad económica⁷⁹.

Mucho más problemática resulta, por el contrario, la cuestión sobre la que centraremos nuestra atención en este epígrafe, a saber: si el principio de prudencia

79. La doctrina alemana ha elaborado un concepto particular para hacer referencia a la finalidad propia del Balance Fiscal. Se hace referencia al (*periodengerechte Gewinnermittlung*) es decir, a un cálculo del beneficio correspondiente al período. En este sentido: WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?*..., op. cit., pg. 390. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht*..., op. cit., pg. 283. HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz*..., op. cit., pgs. 145-146. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte*..., op. cit., pgs. 2660-2661. WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerlastungsgesetzes*..., op. cit., pg. 166. DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip*..., op. cit., pgs. 82-83. DZIADKOWSKI, Dieter; HENSELMANN, Klaus. «Verhältniss von Handelsbilanz und Steuerbilanz», en *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*..., op. cit., Band I, B 120, Rz. 290-298, EL 20, Januar 2004. Recientemente se orientan también en este sentido las conclusiones del Abogado General Jacobs de 15 de diciembre de 2001 en el Asunto C-306/1999 *Banque internationale por l'Afrique occidentale, SA (BIAO) c. Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, señalando: «Las disposiciones del Derecho mercantil que regulan las cuentas de las sociedades, armonizadas en la actualidad a nivel comunitario, tienen como objetivo proteger a los socios y a terceros (por ejemplo, a los acreedores actuales y potenciales, así como a los empleados) mediante la publicación obligatoria de determinada información. Las disposiciones nacionales relativas a la contabilidad con fines fiscales persiguen, en cambio, aumentar y proteger los ingresos públicos. Ambos contextos son manifiestamente diferentes». Realmente las afirmaciones resultan algo lacónicas pero, como ha sabido ver la doctrina alemana (WEBER-GRELLET, Heinrich. *Argumente für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips*..., op. cit., pgs. 274-275) se mueven en esta línea de pensamiento.

contable, y sus diversas manifestaciones sobre el reconocimiento y la valoración contables, resultan o no conformes con el principio de capacidad económica⁸⁰.

La conformidad o no de los principios de prudencia y capacidad económica ha sido el caballo de batalla de los partidarios y de los detractores de la determinación material en Alemania. Esta utilización sesgada de los principios ha empobrecido el debate jurídico de forma notable, en la medida en que cada uno de los sectores en conflicto considera su propia visión sobre la conformidad de la prudencia y la capacidad económica, como punto de partida para la argumentación, no viéndose obligados a demostrar las afirmaciones vertidas en uno u otro sentido. Afir-mar, en general, que el principio de prudencia contable es conforme o contrario al principio de capacidad económica constituye, a mi juicio, una mera petición de principio. Este es el motivo por el que gran parte de la discusión, desarrollada en Alemania en los últimos años, sobre la conveniencia o inconveniencia del principio de determinación material resulta manifiestamente estéril. De un lado, los detractores del sistema de determinación material se empeñan en convencer, simplemente afirmándolo, de que el principio de prudencia contable es contrario al principio de capacidad económica⁸¹. Por su parte, los partidarios de mantener la estricta

80. En este epígrafe estudiaremos la conformidad del principio de prudencia contable con el de capacidad económica, desde una perspectiva general. El estudio detallado de problemas concretos, se posterga al momento en el que se analicen los ámbitos de conflicto.

81. Así ocurre por ejemplo en gran parte de la obra de WEBER GRELLET: WEBER-GRELLET, Heinrich. «Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung», en *Betriebs-Berater*, 1994, pg. 33: «[...] Me resulta muy dudoso que las normas mercantiles sobre el balance sean conformes con los principios tributarios». WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?*..., op. cit., pg. 389, aunque en este caso no se plantea directamente el conflicto entre principio de prudencia y tributación conforme a la capacidad económica. Por el contrario el autor se limita a criticar el carácter central del principio de prudencia en el Balance Mercantil que, según su opinión, conduce a la constitución de reservas ocultas. De otro lado afirma que: «[...] También para la determinación de la base imponible conforme al § 5.1 EStG rige el principio de capacidad económica. Los ingresos procedentes de las actividades económicas no disfrutan de posición especial frente al resto de fuentes de renta». WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht*..., op. cit., pg. 283 donde se limita a afirmar: «[...] El principio de prudencia también resulta obligatorio, aunque ello pueda afectar a la finalidad propia del Balance Fiscal (el cálculo del beneficio del período efectivamente obtenido)». WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar*..., op. cit., § 5 Rz. 27: «[...] Puesto que el Impuesto sobre la Renta tiene como objetivo determinar el "verdadero" beneficio como indicador de capacidad económica, la determinación material debe ser interpretada de forma restrictiva». WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte*..., op. cit., pg. 2661; en este caso nos encontramos ante un trabajo trufado de frases lapidarias pero en el que, de nuevo, se echa en falta una profundización suficiente en el conflicto entre prudencia y capacidad económica. Señala el autor: «[...] En el cálculo de la base imponible del Impuesto no se trata de determinar un beneficio repartible, ni de que el patrimonio de la empresa sea capaz de cubrir las deudas, ni de determinar un beneficio comparable desde una perspectiva dinámica, ni de promover la prudencia protegiendo a los acreedores, sino de determinar una base imponible conforme al principio de capacidad económica que pueda servir de base a la

vinculación entre Balance Fiscal y Balance Mercantil siguen insistiendo en que el traslado del principio de prudencia de las normas mercantiles a las normas tributarias no plantea problema alguno desde la perspectiva del principio de capacidad económica aunque, sin aportar tampoco razones de peso⁸². Se impone, por lo tanto, una reflexión de carácter jurídico sobre el particular.

Ya hemos adelantado que la finalidad del Balance Fiscal consistía, precisamente, en la determinación de un beneficio imputable al período. Podría pensarse, en esta medida, que también el Balance Mercantil se orienta a la determinación de un beneficio imputable al período y, en esa medida, la finalidad de ambos Balances podría ser la misma. Esta postura podría corroborarse por el hecho de que, tanto la normativa mercantil [art. 38.1.d) del Código de Comercio y

tributación». WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerlastungsgesetzes...*, op. cit., pg. 167, señalando: «[...] el principio de prudencia sólo puede ser entendido bajo la óptica de derecho de intervención propia del Derecho Tributario y como derivación (?) del principio de capacidad económica». También en la obra de otros autores de la misma línea doctrinal: THIEL, Jochen. «Objektivierung der Gewinnermittlung. Wertaufholung und Einschränkung von Rückstellungen», en *Steuerberater-Jahrbuch*, núm. 49, 1997/1998, pg. 312: «[...] Vinculando la tributación a los fines perseguidos por el Balance Mercantil (protección de los acreedores, defensa de los socios) no se alcanza dicha finalidad (se refiere de forma algo oscura a la igualdad tributaria, principio del que en Alemania se hace derivar el de capacidad económica) ni siquiera a un nivel programático». LAUTH, Bernd. *Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?*..., op. cit., pg. 1368, algo más concreto aunque con escasa profundidad: «[...] Los principios mercantiles para el cálculo del resultado (protección de los acreedores sociales, cálculo prudente del beneficio repartible) conducen como consecuencia de un adelantamiento de las pérdidas a una cifra no necesariamente conforme con el principio de capacidad económica».

82. SCHÖN, Wolfgang. *Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz...*, op. cit., pgs. 375-376. Sostiene este autor que el Derecho de Balances no permite la infravaloración. Existe así un compromiso entre los intereses de los acreedores sociales y de los socios que conduce a una objetivación del resultado. La misma opinión sostuvo este autor, añadiendo ahora que resultaba de la trasposición de la Directiva Europea de Balances, en el 46 Congreso de Asesores Fiscales celebrado en Colonia los días 18 y 19 de octubre de 1994. Pueden consultarse las actas de los debates en: *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, pg. 158. STROBL, Elisabeth. *Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip...*, op. cit., pgs. 78; 84; 86; 96, sin que pueda encontrarse ni un solo argumento a favor de la «validez ilimitada del principio de prudencia contable en el Balance Fiscal». MOXTER, Adolf. «Rechnungslegungsmythen», en *Betriebs-Berater*, 2000, pg. 2146. Sosteniendo que las infravaloraciones masivas en el Balance Mercantil no son posibles, de tal manera que, «la ganancia completa», es la que deriva de la aplicación de las normas mercantiles. De otro lado se encuentran aquellos que articulan su razonamiento sobre la imposibilidad de extraer consecuencias jurídicas concretas del principio de capacidad económica y por tanto justifican de esa manera la imposibilidad de una oposición entre principio de capacidad económica y principio de prudencia contable: KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 27. CREZELIUS, Georg. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Liquidation...*, op. cit., pg. 691. SÖFFING, Günter. «Für und wieder den Maßgeblichkeitsgrundsatz», en *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde* / herausgegeben von Gerhart Förtschle, Klaus Kaiser, Adolf Moxter, Gerhart München: Beck, 1995, pg. 666.

Primera Parte del PGC] como la tributaria (art. 19.1 del TRLIS) han asumido el principio del devengo como criterio fundamental para la imputación temporal de ingresos y gastos. Así, podría parecer que dichos preceptos han alcanzado un consenso definitivo sobre los criterios de reparto de ingresos y gastos en los ejercicios/períodos que componen la vida de la empresa, de modo que, el beneficio imputable al período coincidiría, en ambos sectores del ordenamiento, pudiendo concluir que existe una identidad de finalidades entre ambos Balances.

Esta posición, aparentemente razonable, pierde de vista la que, a mi juicio, y como ya sostuve más arriba, constituye la característica fundamental del principio de devengo. El devengo es un principio de carácter esencialmente negativo en el sentido de que su verdadera función consiste, precisamente, en negar la posibilidad de una imputación temporal conforme al principio de caja. Esta es una característica que se pone de manifiesto en la propia regulación jurídica positiva del principio, tanto en las normas contables –art. 38.1.d) del CCom «[...] con independencia de la fecha de su pago o de su cobro» y Primera Parte del Plan General de Contabilidad «[...] con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos»–, como en las fiscales (art. 19.1 TRLIS «[...] con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera [...]»). Y el principio de devengo no puede ser más que de carácter negativo en la medida en que, como hemos visto, la imputación temporal de ingresos y gastos, en el Derecho Contable, viene regida por los principios de correlación de ingresos y gastos y de prudencia y los dos subprincipios en los que éste segundo se manifiesta: el de realización y el de asimetría⁸³. De ese modo, la discusión sobre

83. Este carácter negativo ha sido apuntado por SANZ GADEA, aunque sin privar de todo sentido a la expresión «corriente real de bienes y servicios» (SANZ GADEA, Eduardo. «La imputación temporal de ingresos y gastos (I)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 197-198, 1999, pg. 66; SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (II). (Comentarios y casos prácticos)*. 4ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, pg. 1109). No obstante, es perfectamente lógico, en este sentido, que la IV Directiva de Sociedades y las legislaciones de nuestro entorno no contengan una expresión semejante a la del Plan General de Contabilidad. De este modo el artículo 31.1.d) de la Directiva 78/660/CEE señala que: «se deberán tener en cuenta las cargas e ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos». Por su parte el § 252.1 (5) del HGB señala: «Los gastos e ingresos del ejercicio se reflejarán en las cuentas anuales con independencia del momento en el que se realicen los pagos correspondientes». Por último el artículo 2423 bis 3) del *Codice civile* italiano prescribe: «Deben tenerse en cuenta los ingresos y los gastos del ejercicio de devengo, con independencia de la fecha de cobro o de pago». En este sentido, la doctrina italiana ha hecho referencia explícita a la conexión de los principios de devengo y de prudencia: CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio*. Milano: Giuffrè, 1998, pgs. 138-139. BALZARINI, Paola. «Principi generali e principi di redazione del bilancio d'esercizio», en *Trattato di Diritto Privato (diretto da Mario Bessone)* Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola Balzarini et al.). Torino: Giappichelli, 2002, pg. 65.

la identidad o diversidad de fines de los Balances Mercantil y Fiscal no puede resolverse desde el principio de devengo sino, más bien, desde la conformidad (o no) de los subprincipios de realización y asimetría y el gravamen de la capacidad económica.

A mi juicio, el problema debe afrontarse desde una de las manifestaciones más importantes atribuidas al principio de capacidad económica: el llamado principio de tributación de la riqueza efectiva. El citado principio impone la exigencia de gravar rendimientos reales y no meramente ficticios⁸⁴. Creo que el principio, tal y como ha sido expuesto y articulado por la doctrina, se encuentra francamente infrautilizado en el sentido de que, a partir de él, se derivan muchas menos consecuencias de las que deberían. En efecto, la doctrina se ha centrado, de forma muy particular, sobre los aspectos cualitativos de la efectividad tratando, de forma minuciosa, aquellas rentas, o aquellas normas probatorias, que conducen o pueden conducir al gravamen de rentas ficticias, en la medida en que sean contrarias a la realidad. Así, han despertado especial interés las presunciones y ficciones y las normas relativas a la prueba, los sistemas forfaitarios y catastrales, los tributos conectados a una mera potencialidad económica y los problemas de los rendimientos meramente nominales por efecto de la inflación⁸⁵. Este interés preferente ha dejado fuera de la perspectiva de análisis el aspecto temporal del principio de efectividad, salvo en lo que atañe al estudio de la retroactividad, que en este momento no interesa. En efecto, el principio de efectividad exige que la capacidad económica gravada sea actual⁸⁶. Pero esa actualidad no puede ser interpretada exclusivamente como criterio que permita decidir sobre la legitimidad constitucional de los impuestos retroactivos. La actualidad debe desplegar unos efectos mucho más amplios, imponiendo que los factores que determinan la renta, en el caso del Impuesto sobre Sociedades los ingresos y los gastos, sean también actuales. Lo contrario supondría admitir que la efectividad presenta una dimensión exclusivamente cualitativa, cuando la realidad demuestra que la

84. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. (Traducción de Juan Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pg. 303. TOSI, Loris. «Il requisito di effettività», en *La capacità contributiva (a cura di Francesco Moschetti)*. Padova: CEDAM, 1993, pgs. 101-102 (también en TOSI, Loris. «Il requisito di effettività», en *Trattato di Diritto Tributario*. Volume Primo. El Diritto Tributario e le sue fonti. Padova: CEDAM, 1994, pgs. 321-322). HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 118. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtsstaatliche Grundlagen*. 2., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pgs. 497-498, señalando que el principio de capacidad económica es un *Ist Prinzip* y no un *Soll Prinzip*.

85. Sobre todos estos problemas pueden consultarse las referencias expuestas en la nota anterior.

86. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, op. cit., pg. 355 (y la abundante bibliografía italiana citada en la nota 217). TOSI, Loris. *Il requisito di effettività...*, op. cit., pg. 134.

necesaria división en períodos impositivos de la vida societaria obliga a determinar a qué período corresponde la renta y, más concretamente, a qué período corresponde cada ingreso y cada gasto. Se ha sostenido, con razón a mi juicio, que la norma que anticipe la exigencia de un tributo al momento de la realización de su presupuesto de hecho sería contraria al principio de capacidad económica por vulneración de las exigencias de actualidad⁸⁷. Siguiendo la misma lógica la deducibilidad de un gasto adelantada respecto del ejercicio al que corresponda la imputación temporal de éste, o el traslado de un gasto realizado a un ejercicio futuro, vulnera el principio de capacidad económica, gravando una riqueza no actual, menor a la real en el primer caso y mayor en el segundo.

Las conclusiones obtenidas hasta ahora deben estudiarse en contraste con las manifestaciones fundamentales atribuidas más arriba al principio de prudencia:

1) El principio de realización. Este principio, entendido como aquel que impide la anotación de beneficios o ingresos no realizados y que se traduce en la valoración a coste histórico, no parece plantear problemas en relación con el gravamen de la capacidad económica efectiva. Y no sólo es esto es así, sino que además la asunción de la realización en el Balance Fiscal es una guía excepcional para que la imputación temporal de componentes positivos y la valoración del activo sean conformes con el principio de capacidad económica en su manifestación como principio de efectividad⁸⁸.

Indicio indudable de esta tendencial conformidad entre principio contable y principio fiscal es el artículo 15.1 TRLIS que señala que los elementos patrimoniales se valorarán por su valor de adquisición o coste de producción, es decir asume, plenamente, el principio de coste histórico⁸⁹, salvo para algunos supuestos excepcionales.

87. TOSI, Loris. *Il requisito di effettività...*, op. cit., pg. 134.

88. Una conclusión en este sentido se ha planteado ya en la doctrina alemana: SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen...*, op. cit., pgs. 71-72, 75. DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip...*, op. cit., pgs. 128-131, especialmente aunque constituye el *leitmotiv* de toda la segunda parte del trabajo pgs. 131-276. Señal inequívoca de la conformidad de los principios de realización y capacidad económica, es que el propio WEBER-GRELLET, cuyas tendencias contrarias a la determinación material ya conocemos, se ha mostrado favorable a considerar el principio de realización en el Balance Fiscal. En este sentido señala que entre los principios de una ordenada llevanza de la contabilidad a los que remite el § 5.1 EStG se encuentra el principio de realización: WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 78.

89. Debe hacerse notar que las reglas fiscales especiales de valoración previstas en los números siguientes del artículo 15 y en el artículo 16 del TRLIS, hacen referencia a supuestos particulares.

Esta tendencial identificación entre principio de realización y principio de capacidad económica no supone una ausencia total de zonas de conflicto entre normativa contable y normativa fiscal en lo que a la imputación temporal de ingresos y valoración del activo se refiere. Como veremos en la parte final de este capítulo existen dichas zonas de conflicto, aunque cierto es también que, en algunos casos, pueden deberse a motivos excepcionales y, en otros, a posibles interpretaciones incorrectas de la normativa contable.

2) El principio de asimetría. Mucho más conflictivo, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, resulta el ya descrito principio de asimetría, que impone una especial resistencia a la activación y obliga a la dotación de provisiones para riesgos y gastos y al registro de las reducciones de valor del activo. Estas manifestaciones deben estudiarse por separado:

a) La especial resistencia a la activación. Las posibilidades de que las normas contables de activación sean tendencialmente contrarias al principio de gravamen de la capacidad económica efectiva depende de la intensidad de éstas y, en definitiva, de que existiendo un activo reconocible (conforme al criterio de activación que se sostenga) la prudencia imponga llevar a resultados un determinado desembolso. Como veremos en la parte final de este capítulo existen dichas zonas de conflicto, aunque cierto es también que, en algunos casos, pueden deberse a motivos excepcionales (ayudas contables) y, en otros, a posibles interpretaciones incorrectas de la normativa contable (concepto de elemento patrimonial/concepto de bien económico). Sobre estos problemas volveremos más adelante⁹⁰.

b) El principio de asimetría en el reconocimiento (las provisiones para riesgos y gastos). Como ya vimos más arriba, las provisiones para riesgos y gastos constituyen gastos de manifestación futura (desde una perspectiva de caja) anticipados al presente. En esta medida, la dotación de una provisión de pasivo reduce el beneficio del ejercicio en que se dota la provisión, aunque no por un desembolso realizado en el mismo, sino por uno que se prevé realizar en ejercicios futuros. Así pues, el reconocimiento fiscal de las provisiones para riesgos y gastos supone la posibilidad de que se grave en el ejercicio de la dotación una capacidad económica inferior a la actual. Así, uno de los factores que determina la renta (el in-

greso) se tiene en cuenta desde una perspectiva de actualidad, por imposición del principio de realización, mientras que el otro factor determinante (el gasto) se considera desde una perspectiva anticipada. El estudio concreto de las provisiones para riesgos y gastos y de los conflictos que puedan surgir en la interpretación del artículo 13 del TRLIS se abordará al final de este capítulo junto al resto de aspectos conflictivos que plantea la relación entre Balance Mercantil y Balance Fiscal. Sin embargo, debe quedar claro que la dotación de provisiones para riesgos y gastos en el Balance Mercantil, y su traslado al régimen de determinación de la base imponible del IS, puede resultar contraria al principio del gravamen de la capacidad económica efectiva. Cuando analicemos los ámbitos de conflicto en el pasivo tendremos que enfrentarnos al problema de si las provisiones para riesgos y gastos implican, exclusivamente, un adelantamiento del gasto respecto a su manifestación de caja futura o si, por el contrario, implican también contemplar el gasto antes de que éste se haya causado económicamente pues, sólo en este segundo caso, puede hablarse con propiedad de un conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal⁹¹.

c) El principio de asimetría en la valoración. Mayores problemas, plantea la conformidad con el principio de capacidad económica del registro contable de las reducciones de valor del activo inmovilizado y circulante. Las dudas derivan de la difícil calificación de estas reducciones de valor como pérdidas ya realizadas o no. Si se trata de pérdidas imputables al período, como ha sostenido cierto sector de la doctrina alemana⁹², es evidente que no se produciría vulneración alguna del principio de capacidad económica, en la medida en que no se trataría, como en el caso de algunas provisiones de pasivo (para riesgos y gastos), de adelantar una pérdida o un gasto. Sin embargo, si entendemos que las reducciones de valor suponen, como ciertas provisiones de pasivo, el adelantamiento de

91. En este sentido se ha pronunciado ya cierta doctrina minoritaria en Alemania: SIEGEL, Theodor. *Saldierungsprobleme bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips. Der Vorlagebeschluß des X Senats aus der Sicht der Bilanzierungs- bzw. Besteuerungsprinzipien*. En *Betriebs-Berater*, 1994, pgs. 2243-2244. HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, *op. cit.*, pg. 148. Este autor profundiza en el tema, en una publicación posterior, para negar en línea de principio la existencia de un ámbito de conflicto de finalidades en el campo de las provisiones para riesgos y gastos: HENNRICH, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, *op. cit.*, pgs. 318-320. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen...*, *op. cit.*, pgs. 72-75.

92. En este sentido: LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1988, pg. 369. KÜTING, Karlheinz; KESSLER, Harald. *Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002*. En *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pg. 1940. HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, *op. cit.*, pg. 142. HENNRICH, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, *op. cit.*, pg. 322.

90. También debe hacerse notar que el hecho de que el principio de realización, tal y como éste se entiende en el Derecho europeo de Balances, sea conforme con el principio del gravamen de la capacidad económica actual, no significa que entendimientos diversos (o incluso opuestos en algunos puntos) al vigente hoy día sean contrarios a dicho principio. De este problema tendremos ocasión de ocuparnos cuando, en el tercer Capítulo de este trabajo, analicemos las posibles repercusiones de la introducción en nuestro Derecho de Balances de los *International Accounting Standards*.

un gasto futuro⁹³, el motivo para sostener su oposición al principio de capacidad económica sería el mismo que en el caso de las provisiones para riesgos y gastos.

Éste es un problema que ha intentado resolverse distinguiendo convenientemente los distintos elementos que configuran el activo. De un lado el inmovilizado, caracterizado por su destino al desarrollo de la actividad empresarial de la sociedad y no a ser transformado o vendido⁹⁴. De otro, el circulante, compuesto por bienes no adscritos a la actividad de la empresa sino destinados a su transformación y venta⁹⁵. A partir de estas características, se han derivado consecuencias importantes para resolver si las reducciones de valor del activo constituyen pérdidas «adelantadas» o pérdidas del ejercicio.

La reducción de valor del inmovilizado, dada la directa conexión de estos activos con la actividad de la empresa, incide en la misma desde el momento en que dicha reducción de valor se produce. Además, lo más probable es que dicha pérdida nunca se manifieste en un acto de transacción (compra-venta o cualquier otro negocio traslativo del dominio). Ello se traduce en que la reducción de valor no suponga una anticipación de pérdidas o gastos, sino la consideración de la misma en el momento en que se produce. Por lo tanto, se ha dicho que las reducciones de valor del inmovilizado no se oponen tendencialmente al principio de capacidad económica.

Diferente, según esta posición, debe ser la conclusión para las reducciones de valor del circulante. La orientación a la venta (o reventa) del circulante implica la más que segura manifestación de la reducción de valor como pérdida en un futuro acto de transacción. Ello implicaría que la reducción de valor supone el adelantamiento de una pérdida probable y, en esa medida, que la reducción de valor del circulante pueda entenderse tendencialmente contraria al principio de capacidad económica en su vertiente temporal⁹⁶. Ésta parece ser también la posición sostenida recientemente por el Tribunal Supremo⁹⁷.

93. Como se ha sostenido, en posición claramente minoritaria, en Alemania: KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld...*, op. cit., pg. 188. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen...*, op. cit., pg. 75. DAUBER, Désirée. *Das Realisationsprinzip...*, op. cit., pgs. 228-234.

94. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 230.

95. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 231.

96. En el sentido de considerar a las reducciones de valor del circulante como pérdida adelantada: GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6, Rz. 215 in fine. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung...*, op. cit., pgs. 67; 72; 80.

97. En la STS de 5 de marzo de 2004 se indica: «[...] Estas provisiones (cuentas del pasivo) son consecuencia del principio contable de prudencia valorativa, que lleva a anticipar la pérdida por depreciación

Aun cuando esta posición no carece de cierta lógica, resulta, a mi juicio, muy arriesgado referirse a una verdadera anticipación de quebrantos futuros. De un lado, porque dicha calificación, como luego veremos, implica consecuencias muy relevantes, respecto a las normas que componen el Balance Fiscal y podrían provocar, siguiendo la lógica que más tarde se expondrá, que no resultara deducible en dicho Balance ninguna reducción de valor del activo circulante en el momento en que ésta se anote contablemente. De otro, porque, a mi juicio, la distinción sobre el carácter anticipatorio o no de las reducciones de valor distinguiendo según la naturaleza del activo se hace gravitar excesivamente sobre la idea de realización o no del valor del activo, cuando, al menos para el circulante, la reducción de valor se contabiliza, precisamente, por la reducción notable de las expectativas de realización. Señal inequívoca de que respecto a las reducciones de valor no resulta en absoluto probada la anticipación de gastos o quebrantos, es que uno de los partidarios más extremos de la separación radical entre los Balances Mercantil y Fiscal en Alemania (WEBER-GRELLET) admite de forma rotunda que el tratamiento de las provisiones de activo (reducciones de valor) y de pasivo (provisiones para riesgos y gastos) debe ser distinta en el Balance Fiscal, por la sencilla razón de que, en el primer caso, se trata de gastos o quebrantos que ya existen en el momento de su anotación contable⁹⁸.

Sin embargo, debe hacerse notar que entre las reducciones de valor del activo circulante existe una, la prevista en el artículo 196.2 de la LSA, en la que la anticipación de la pérdida es evidente y de la que tendremos ocasión de ocuparnos más adelante.

A partir de las reflexiones que se han desarrollado en la páginas anteriores, podemos alcanzar ya una conclusión: los Balances Mercantil y Fiscal tienen diversas finalidades. El primero se orienta esencialmente a proteger a los acreedores mediante una capitalización suficiente de la sociedad y, conforme a esa finalidad, elabora una serie de principios y reglas (realización/asimetría) que determinan que el beneficio que luce en la cuenta de pérdidas y ganancias co-

de las existencias antes de que tal pérdida se haya realizado»; «[...] la concesión de su deducción como gasto fiscal, que, insistimos, constituye una excepción, favorable para los contribuyentes, al principio fiscal de "realización de pérdidas"; y finalmente «[...] la "Provisión por depreciación de existencias" lo que hace es anticipar temporalmente la pérdida inherente a la depreciación de las existencias». No obstante conviene relativizar estas conclusiones, en la medida en que no puede detectarse en la Sentencia una clara oposición conceptual entre reducciones de valor del activo inmovilizado y del circulante.

98. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht...*, op. cit., pg. 287. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Das hässliche Bilanzsteuerrecht*. En *Der Betrieb*, 1998, pg. 2437. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Die Entwicklung des Bilanzsteuerrechts- Stellungnahmen zu Hoffmann». En *Deutsches Steuerrecht*, 1999, pg. 1550.

responda al escenario más pesimista de entre los posibles. Por su parte, el Balance Fiscal pretende que el beneficio gravado sea actual y para que eso sea así los ingresos y los gastos (y por diferencia de ellos también el beneficio) no pueden ser adelantados ni retrasados respecto al momento de su causación económica. Esta diversidad de fines tiene una primera y fundamental consecuencia: determinadas reglas contables y, como ya veremos, determinadas formas de configurar las normas contables (opciones) pueden dar lugar a que, por obra de la determinación material, se introduzcan, en el Balance Fiscal, anticipaciones o diferimientos de gravamen (respecto al patrón de la capacidad económica actual). A estos fenómenos les denominamos ámbitos de conflicto y tendremos ocasión de estudiarlos en detalle más adelante.

C) La finalidad del principio de determinación material

Llegados a este punto, se impone dar un paso más en la construcción que defendemos. Ya sabemos que las finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal no son las mismas, al menos en la configuración que, del primero, han realizado las normas contables vigentes. Sin embargo, aún queda por resolver un problema de especial trascendencia para el estudio que nos ocupa: averiguar cuál es la finalidad del principio de determinación material en nuestro sistema de imposición empresarial.

Y la determinación de esta finalidad tiene una trascendencia mayúscula en este estudio. Como ya habíamos anunciado, el objetivo de este capítulo consiste, de un lado, en poner de manifiesto los ámbitos de conflicto existentes entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal y, de otro, en proponer soluciones aplicativas (desde las normas que regulan el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto) a dichos conflictos. Sin embargo, para llegar a esa solución no es suficiente constatar que una determinada solución contable no es conforme con la finalidad propia del Balance Fiscal. Hay que tener en cuenta que el artículo 10.3 del TRLIS impone, salvo que exista norma de ajuste, la solución contable. De ese modo, resulta primordial conocer cuál es la finalidad del principio de determinación material. Una vez que conozcamos dicha finalidad y hayamos podido constatar la existencia de un ámbito de conflicto, tendremos que ponderar la finalidad del Balance Fiscal (con la que entraría en conflicto la aplicación de la norma contable) y la del principio de determinación material (con la que no sería conforme aplicar una solución de carácter fiscal).

La propuesta puede resumirse en las palabras de HENNRICHs: «tanta determinación material como indique el fin de la norma⁹⁹». Existe un fin propio del

Balance Mercantil, otro del Balance Fiscal y otro, muy preciso, del principio de determinación material. Lo que puede no resultar admisible es que, por obra del principio de determinación material, se introduzca en el régimen de determinación de la base imponible (Balance Fiscal) una norma (contable) que no sea conforme con la finalidad propia de dicho régimen de determinación. En definitiva, la finalidad propia de la determinación material, salvo que tenga el mismo peso que la del Balance Fiscal, no puede imponerse a la de éste que, como hemos visto, presenta elementos de carácter constitucional relacionados esencialmente con el principio de capacidad económica.

Es decir, la decisión sobre un determinado problema de reconocimiento o valoración en el Balance Fiscal no podrá resolverse con la solución cómoda y apriorística de atender exclusivamente al hecho de que existe o no norma de ajuste y, en caso de que ésta no exista, aplicar automáticamente la solución mercantil. Ante un problema como éste, que es el problema que, en la práctica, plantea el sistema de determinación material, y partiendo de la finalidad de la norma de remisión (art. 10.3 TRLIS), deberá decidirse si la solución mercantil es o no conforme con la finalidad propia del Balance Fiscal. Ésta no es ninguna solución innovadora, ni mucho menos iconoclasta, sino que resulta, única y exclusivamente, de aplicar los criterios de interpretación reconocidos en el ordenamiento.

El estudio de la finalidad del principio de determinación material no resulta fácil. En la doctrina comparada, se vienen sosteniendo tesis muy diversas que apuntan, a veces, en direcciones opuestas. También debe tenerse en cuenta que el principio de determinación material pudo ser aprobado en su momento con una finalidad (la que pretendió atribuirle el legislador) pero la evolución general de la situación jurídica o económica determinen que, en la actualidad, el principio no pueda, o no deba, cumplir ese objetivo.

En las páginas siguientes analizaremos las finalidades que, de forma frecuente, se han sostenido en la doctrina nacional y comparada. Por el peso especial que ha tenido, en la doctrina española, la posición italiana, dedicaremos un primer epígrafe al estudio de la misma, rechazando que la determinación material pueda derivar del principio de capacidad económica. Después expondremos nuestra propia posición ligada, en este caso, aunque con matices, a las tesis que, mayoritariamente, se han sostenido en Alemania.

a) El principio de capacidad económica como fundamento de la determinación material en la doctrina italiana (Crítica)

La doctrina italiana, de forma mayoritaria, se viene pronunciando, desde hace algunos años, en el sentido de entender que la remisión de la normativa fiscal

99. HENNRICHs, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 143.

al resultado contable, para la determinación de la base imponible del impuesto, se fundamenta en las exigencias del principio de capacidad contributiva¹⁰⁰.

Las razones para sostener semejante tesis distan de ser claras aunque sí que puede detectarse un *leit motiv* particular en estas aportaciones doctrinales. Siempre según estas tesis, el que las cuentas anuales deban mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, es la mejor garantía, en un sistema de determinación material (o de dependencia parcial como se denomina al sistema en la doctrina italiana) para que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades sea expresión del principio de capacidad contributiva¹⁰¹. Esta afirmación se plantea de un modo rotundo, entendiéndola, quizás, como evidente y, por ello, no se encontrará en esta línea doctrinal un estudio más profundo sobre el principio de imagen fiel y su significado para el Balance Fiscal. No podemos compartir esta afirmación, por las razones que expondremos a continuación.

En una primera aproximación, parece evidente que la verdad, entendida como correspondencia entre lo declarado y la realidad, constituye una exigencia insoslayable del principio de capacidad económica, en la medida en que las normas

jurídico tributarias deben gravar supuestos de hecho acaecidos efectivamente, tanto en su dimensión cuantitativa como cualitativa. En este sentido, las normas que garantizan la imagen «verdadera» del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad constituyen una garantía del gravamen de la capacidad económica efectiva del sujeto pasivo del tributo, en este caso del Impuesto sobre Sociedades. Siendo esto cierto, y creo que irrefutable, más allá de esta afirmación difícilmente pueden encontrarse «seguridades» respecto al contenido y significado del principio de imagen (verdadera) y fiel y, mucho menos aún, respecto a su tendencial función garantista del principio de capacidad económica.

Seguramente, el principio de imagen (verdadera) y fiel resulte, como ningún otro, un tema particularmente difícil del Derecho Contable, no ya sólo porque se trata de un principio nacido en y para un sistema contable profesional¹⁰² y, posteriormente, importado a sistemas contables de carácter legalista¹⁰³, sino porque su propio contenido normativo resulta ciertamente indeterminado. Sin embargo, para contrastar la consistencia de la tesis que criticamos, resulta imprescindible, al menos en términos generales, aproximarse a dicho contenido.

Debe afirmarse, siguiendo al Prof. VICENT CHULIÁ¹⁰⁴, que la formula elegida por el legislador español para la designación del principio en cuestión, en la trasposición de la IV Directiva, no ha sido excesivamente afortunada. En efecto, si el principio muestra un claro origen en el Derecho de Balances anglosajón (y más concretamente británico), en el que el principio se formula como *true and fair view*, no tiene excesivo sentido mutilarlo, refiriéndose exclusivamente al principio de imagen fiel y no al principio de imagen verdadera y fiel¹⁰⁵. Pero, una vez que

100. En este sentido se han pronunciado: FANTOZZI, Augusto; ALDERIGHI, Massimo. *Il bilancio e la normativa tributaria*. En *Il Fisco*, 1984, pg. 2756. DI TANNO, Tommaso. *Le norme generali sui componenti del reddito d'impresa e le sanzioni improprie*. En *Bollettino Tributario*, núm. 12, 1988, pg. 925. CARACCIOLI, Ivo; GALEOTTI FLORI, Mario Alberto; TANINI, Francesco. *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*. Padova: CEDAM, 1990, pg. 9. TINELLI, Giuseppe. *Il reddito d'impresa nel diritto tributario: principi generali*. Milano: Giuffrè, 1991, pg. 193, aunque de forma algo confusa. GIOVANNINI, Alessandro. *Bilancio civile e variazioni fiscali...*, op. cit., pg. 610, aunque refiriéndose a la «realidad económica». ZIZZO, Giuseppe. «Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa» en *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*. II tomo. Torino: UTET, 1994, pg. 480. FALSITTA, Gaspare. «La dichiarazione tributaria ed il bilancio d'esercizio». En *Trattato di Diritto Tributario* (dir. Andrea Amatucci). Volume Terzo. Il procedimento di attuazione della norma tributaria. Padova: CEDAM, 1994, pgs. 49-50. NOCERINO, Ottavio. «Ricostruzione dei rapporti tra il bilancio civilistico e determinazione del reddito d'impresa». En *Rivista di Diritto Tributario*, 1994, I, pg. 279, vinculando el Balance Mercantil al concepto de «verdad». TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. *Utile civilistico e reddito d'impresa*. En *Il reddito d'impresa*. Volume I. Saggi. Padova: CEDAM, 1997, pg. 62. ZIZZO, Giuseppe. «Riflessioni in tema di "disinquinamento" del bilancio d'esercizio e di cancellazioni della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa», en *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, I, pgs. 502-503. La citada doctrina italiana parece haber influido notablemente en España: GARCÍA ANOVEROS, Jaime. «Beneficio mercantil-contable y Beneficio fiscal». En *Homenaje a Evelio Verdura y Tuells*. Madrid: La Ley, 1994, pgs. 919-933. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 164-174.

101. En este sentido literalmente: FANTOZZI, Augusto; ALDERIGHI, Massimo. *Il bilancio e la normativa tributaria...*, op. cit., pg. 2756. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pgs. 479-480. NOCERINO, Ottavio. *Ricostruzione dei rapporti...*, op. cit., pg. 279, aunque de forma algo más ambigua. ZIZZO, Giuseppe. *Riflessioni in tema di "disinquinamento" del bilancio...*, op. cit., pg. 502. En la doctrina española: GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 167.

102. En efecto el principio se enuncia originalmente en las reglas societarias británicas, como *true and fair view*, en la Companies Act Section 149 § 1 (1948). Una formulación similar, *fair presentation* (presentación fiel), se emplea en los Estados Unidos desde los años treinta (Carta del Comité Especial de 22 de septiembre de 1932 indicando: «*fair presentation in conformity with generally accepted accounting principles*»). Las reglas internacionales de contabilidad (IAS) reproducen igualmente el concepto de presentación fiel IAS 1 (1997) (§§ 15-20).

103. Esta dificultad ha sido puesta de manifiesto en la doctrina española: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 185.

104. En el mismo sentido: ILLESCAS ORTIZ, Rafael. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles...*, op. cit. pg. 109.

105. En cualquier caso, y en defensa de la expresión adoptada por la legislación española, debe señalarse, como se indicó más arriba, que las normas contables norteamericanas e internacionales se refieren a una presentación fiel, sin usar en ningún momento la expresión *true and fair view*. Además en una investigación empírica desarrollada por McEnroe y Martens, entre inversores norteamericanos y británicos, quedó patente que no existían diferencias relevantes en la percepción del contenido de ambos principios (McEnroe, J. E.; Martens, S. C. (1998): Individual Investors' preception regarding the meaning of US and UK Audit report terminology: Pre-finance & Accounting, April/May, 1998, pgs. 269-307) (citado por COTTING, René; BOEMLE,

se sabe que la veracidad constituye un principio fundamental del Derecho Europeo de Balances, por imposición de la Directiva y del Derecho nacional, el verdadero problema consiste en dotar de contenido a dicha veracidad, en determinar, en definitiva, qué exigencias se derivan del principio. Y aquí las divergencias resultan enormes.

Parece claro que la veracidad puede predicarse de determinados hechos y valores contables; así por ejemplo de la existencia de un determinado inmovilizado material, de la realidad de un ingreso, o del coste histórico de un determinado activo. En estos casos puede hablarse de veracidad en su sentido más puro, como coincidencia entre lo declarado en la contabilidad y la realidad. Así pues las cuentas anuales reflejarán la imagen verdadera del patrimonio y de los resultados, si el inmovilizado aparece registrado en el Balance, si el ingreso aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias y, en definitiva, si los activos se han valorado a su coste histórico real. Se trata de los denominados por la doctrina «valores objetivos» o «valores ciertos»¹⁰⁶.

Sin embargo, no son los valores y, añadimos nosotros, tampoco los hechos contables ciertos los únicos, y quizás tampoco los más relevantes, en el Derecho de Balances. Junto a ellos, la incertidumbre que acompaña a la vida económica de la empresa obliga, en gran cantidad de ocasiones, a contabilizar hechos y a valorarlos, sobre la base de estimaciones y conjeturas. Surgen así los valores estimados (definidos por su correlación a un precio de mercado de futura realización¹⁰⁷) y conjeturales (cuya relación con los precios es mediata y lejana¹⁰⁸). Ambos tipos de valores, como es lógico, se oponen dialécticamente a los valores objetivos y ciertos, a los que ya hemos hecho referencia y que se caracterizan por relacionarse directamente con los precios determinados por el mercado. Para ampliar el cuadro de la incertidumbre, en las cuentas anuales, debe

Max. «True and fair View-Konzept versus Fair Presentation. Analyse auf der Grundlage von IAS, US GAAP und VE RRG». En *Der Schweizer Treuhänder*, núm. 8, 2000, pg. 793 (nota 16).

106. MAZZA, Gilberto. *Problemi di valutazione per il bilancio di esercizio*. Milano: Giuffrè, 1980, pgs. 17; 22, refiriéndose a valores de cambio frente a valores estimados y conjeturales, aunque tratando un tema distinto al que ahora nos ocupa. SUPERTI FURGA, Ferdinando. «Il significato cognoscitivo della nozione di "verità" nel linguaggio dei bilanci. Una proposta di definizione operativa». En *Giurisprudenza commerciale*, 1985, pgs. 1030 y ss. QUATRARO, Bartolomeo. *Il Bilancio di esercizio. Problematiche civili, fiscali e penali*. Milano: Giuffrè, 1989, pg. 24, ligando el principio de veracidad a la complitud del balance en la representación de los activos y pasivos. TANTINI, Giovanni. *Il Bilancio d'esercizio*. Padova: CEDAM, 1994, pgs. 62-63, aunque en modo algo confuso. BOCCHINI, Ermanno. *Manuale di Diritto de la Contabilità...*, op. cit., pg. 178, aunque excluyendo el coste histórico del ámbito de los valores ciertos, de forma errónea a mi parecer. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 51. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 187-188.

107. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 51.

hacerse notar que las tesis mercantilistas, sobre todo italianas, sobre los valores estimados y conjeturales, resultan incompletas. Y resultan incompletas, como hemos adelantado más arriba, porque limitan el campo de la incertidumbre contable al ámbito de la valoración, dejando fuera, por lo tanto, los hechos inciertos de los que, sin duda, debe darse detallada cuenta en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias. La dotación de una provisión para riesgos y gastos puede suponer, qué duda cabe, una incertidumbre de valoración (el artículo 188 de la LSA se refiere a «[...] gastos indeterminados respecto a su importe»), pero igualmente puede entrañar una incertidumbre de reconocimiento, en la medida en que la inseguridad puede estar referida también a la efectividad futura del gasto («[...] gastos que sean probables o ciertos»). Por ello resulta más correcto referirse a hechos y valores inciertos (estimados y conjeturales¹⁰⁹).

Una vez que conocemos la indudable dimensión de incertidumbre del balance se plantea la difícil cuestión de cómo proyectar la exigencia de veracidad sobre los hechos y valores inciertos, es decir, de cómo hacer realidad, si es que es posible, el principio de imagen verdadera y fiel, fuera de los hechos y valores objetivos. Y respecto a este punto las posiciones son dispares, aunque no siempre se trata de enfrentamientos conceptuales, sino, creo, más bien, terminológicos.

Una corriente de indudable fuerza en Italia, reconociendo que respecto a los valores conjeturales (y parcialmente también respecto de los estimados) no se puede hablar de veracidad, en el sentido de correspondencia entre enunciado y hecho, propone sin embargo una forma de superar el conflicto. Así se señala que el cálculo de valores conjeturales debe venir precedido de toda una serie de consideraciones de hechos presentes, o deducibles de hechos presentes; si el valor finalmente adoptado resulta conforme con dichas consideraciones (de carácter meramente fáctico o técnico-empresarial) se podrá decir que el valor finalmente contabilizado resulta conforme con el principio de imagen verdadera y fiel¹¹⁰. En sentido semejante, a mi juicio, aunque en la doctrina española se han presentado como tesis enfrentadas¹¹¹, se ha afirmado que respecto a los valores conjeturales no podría hablarse, en propiedad, de dimensiones de verdad sino que los parámetros de enjuiciamiento resultarían distintos: así por ejemplo la noción de

108. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 51.

109. Quizás la dimensión de incertidumbre de los hechos se limite a los hechos estimados porque resulta difícil imaginar un hecho conjetural que pudiera tener acceso a las cuentas anuales. Sin embargo no resulta ésta, a mi juicio, una cuestión clara.

110. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 51-52. En España siguiendo a COLOMBO: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 188.

111. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 188.

inteligibilidad¹¹², la lógica económica¹¹³, la racionalidad¹¹⁴ o, en mi opinión con mucha menor precisión, la «verdad relativa»¹¹⁵. En definitiva, y con todos los matices que se quiera, ambas formas de entender el principio de la imagen verdadera y fiel reconocen, de un lado, la existencia de hechos y valores contables, susceptibles de una confrontación con la realidad y sobre los que puede proyectarse un juicio de veracidad o falsedad en sentido fuerte. De otro, indican que la veracidad también despliega sus efectos respecto a los hechos y valores estimados y conjeturales, aunque en un modo diverso, pues en este caso no es posible formular un juicio de veracidad en los mismos términos que para los hechos y valores objetivos. La averiguación en torno a la tendencial oposición de los principios de capacidad económica e imagen verdadera y fiel debe partir, precisamente, de los criterios conforme a los que se juzga la veracidad, en sentido débil, de los hechos estimados y conjeturales.

Partiendo de lo que ya se ha dicho podría pensarse que, también respecto a los hechos y valores inciertos, el principio de imagen verdadera y fiel supone una garantía, o al menos no entra en conflicto con el principio de capacidad económica. Sin embargo, semejante conclusión pasaría por alto un elemento fundamental en el juicio de veracidad de los hechos y valores a los que nos referimos. Es indudable que el registro de un hecho incierto o la adopción de un determinado valor estimado o conjetural requiere tener en cuenta toda una serie de circunstancias de carácter fáctico y, por tanto, susceptibles de confrontación con la realidad. Así por ejemplo, COLOMBO, al describir la formulación de un juicio sobre la vida útil de una instalación, a efectos de determinar la cuota anual de amortización, hace referencia a los siguientes factores: si el producto obtenido en la instalación es requerido por el mercado, si se trata de un producto vinculado o no a la moda, si la instalación está sometida o no a un rápido consumo físico, o a una rápida obsolescencia técnica, si existen productos que compitan con el propio, si existen aún mercados libres o, por el contrario, el mercado está cercano a su saturación¹¹⁶, etcétera.

Sin duda, las consideraciones de carácter fáctico que rodean la determinación de los valores conjeturales inciden de forma decisiva en la posibilidad de que los valores contables puedan ser considerados a efectos fiscales. Como veremos más adelante, el principio de imagen verdadera y fiel incide directamente en la configuración de determinados derechos de opción contable, imponiendo alguna de las alternativas mercantilmente previstas y evitando así la constitución de reservas ocultas. Sin embargo, los partidarios de entender la noción de veracidad, de los hechos y valores inciertos, como garantía del principio de capacidad económica pierden de vista un elemento fundamental, que coadyuva a la formulación de un juicio sobre la concurrencia de un hecho registrable o sobre la adopción de uno u otro valor contable. Los juicios estimativos y conjeturales no se formulan solo, ni prioritariamente, teniendo en cuenta los indicadores de veracidad enumerados sino, sobre todo, recurriendo al resto de principios y reglas que regulan la disciplina contable y que encuentran su campo de actuación más amplio en las situaciones de incertidumbre empresarial. Entre ellos, y como ya hemos visto más arriba, aparece con especial importancia el principio de prudencia contable, en su vertiente de asimetría, que despliega sus efectos tanto en el reconocimiento, como en la valoración. Es decir, el juicio de veracidad formulado respecto a los valores inciertos no aparece vinculado, exclusivamente, a una verdad objetiva (la que se deriva de los indicios reales expuestos por COLOMBO) sino que, por el contrario, se refiere más bien a una verdad legal o, más precisamente, legalizada¹¹⁷. Ya tuvimos ocasión más arriba de estudiar el principio de prudencia y su tendencial oposición al principio de capaci-

117. A este particular comienza hacer (tímida) referencia la doctrina: QUATRARO, Bartolomeo. *Il Bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 25. BOCCHINI, Ermanno. *Manuale di Diritto de la Contabilità...*, op. cit., pg. 179. GONDRA ROMERO, José María. *Significado y función del principio de «Imagen Fiel»...*, op. cit., pgs. 595-596. En la doctrina alemana: LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7., rev. u. erw. Aufl. Düsseldorf: IDW, 1987, pg. 193. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz...*, op. cit., pgs. 289-290. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pgs. 44-45. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, Publg nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 252 Tz. 126-127. HORSCHITZ, Harald. GROS, Walter; WEIDNER, Werner. *Bilanzsteuerrecht und Buchführung*, 6., neubearbeitete Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, pg. 149. BUDDE, Wolfgang Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 413 (§ 252, Anm 68-69). SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 218. EL 57. KEMPERMANN. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5, Rdnr. B 62-64. 54 Erg Lfg Juli 1994. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 212. (Lfg. 208 November 2002). En Alemania se insiste sobre la idea de que la verdad contable consiste en realidad en la corrección del balance conforme al principio de «no arbitrariedad» (*Willkürfreiheit*) que impone la consideración de todas las circunstancias fácticas y jurídicas del caso.

112. SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Il significato cognoscitivo della nozione di «verità»...*, op. cit., pgs. 1030-1034. SUPERTI FURGA, Ferdinando. «Il falso in bilancio nella prospettiva economico-aziendale». En *Giurisprudenza commerciale*, 1996, pg. 220.

113. GONDRA ROMERO, José María. «Significado y función del principio de «Imagen Fiel» («True and fair view») en el sistema del nuevo Derecho de Balances». En *Derecho Mercantil de la Comunidad Económica Europea. Estudios en Homenaje a José Girón Tena*. Madrid: Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio-Civitas, 1991, pgs. 595-596.

114. TANTINI, Giovanni. *Il Bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 63.

115. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 37-39. QUATRARO, Bartolomeo. *Il Bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 25.

116. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 51.

dad económica, por lo que no procede repetir las conclusiones alcanzadas. Sin embargo se trata ahora de comprender cómo la noción legal de verdad en los hechos y valores inciertos (que es una verdad prudente) afecta, o puede afectar, al principio de capacidad económica.

Hemos visto que los hechos y valores ciertos, respetan e incluso garantizan el gravamen de la capacidad económica efectiva. Sin embargo, para que en el Balance Fiscal aparezcan dichos hechos y valores no hace falta adoptar un sistema de determinación material. Sería suficiente con garantizar la conexión fáctica a la que ya nos referimos en el primer capítulo de este trabajo. Así pues, puede decirse que la verdad impuesta por el principio de imagen fiel a las cuentas anuales, respecto a los valores objetivos, no garantiza *per se* el gravamen de la capacidad económica efectiva.

Si, respecto a los valores objetivos, la remisión de la norma fiscal a la disciplina contable resulta neutra, mucho más espinoso parece el problema cuando se trata de juzgar valores estimados y conjeturales. Si el criterio (de verdad legal) fundamental para el reconocimiento de un hecho incierto o para una valoración estimada o conjetural, es el principio de prudencia (en su vertiente asimétrica) se plantean los problemas de coordinación con el principio de capacidad económica a los que ya hicimos referencia más arriba. El principio de imagen verdadera y fiel no garantiza el gravamen de la capacidad económica efectiva, sino que, por el contrario, sitúa a dicho principio en una posición comprometida cuando se trata de registrar hechos inciertos o de adoptar valores estimados o conjeturales. En efecto, si una vez consideradas las circunstancias fácticas para el registro de un valor o un hecho incierto, aún persisten dudas razonables sobre cuál, de entre los valores o decisiones contables posibles, debe adoptarse, el principio de prudencia impone aquel que determine un beneficio menor en el ejercicio, es decir, el valor más bajo, o la no activación.

La doctrina italiana, al considerar que el principio de imagen verdadera y fiel actúa como garante del de capacidad económica ha incurrido en un notable error, dejándose llevar, quizás, por el entusiasmo que, a partir de los años setenta, despertaron las funciones informativas del balance. Veamos esto con mayor detenimiento.

El Prof. ZIZZO, principal valedor del principio de determinación material como exigencia del principio de capacidad económica aduce, en favor de la tesis por él defendida, el decidido cambio jurisprudencial, operado en Italia a finales de los años sesenta, en el sentido de permitir un control más amplio de los tribunales sobre la validez de los balances¹¹⁸. Si hasta ese momento los tribunales de-

claran la nulidad del balance, sólo si en él se contenían asientos ficticios o se omitían asientos reales, a partir de 1968, se produce un giro radical, sobre la base de la función de información objetiva del balance, permitiéndose la impugnación de balances que contuvieran reservas ocultas o sobrevaloraciones. Este giro jurisprudencial supone, al menos *prima facie*, el veto a las llamadas «políticas de balance»¹¹⁹. En esta medida, sostiene el Prof. ZIZZO que la asunción del principio de imagen verdadera y fiel puede instrumentalizarse por parte del Derecho Tributario para que el gravamen del beneficio de las sociedades sea conforme con el principio de capacidad económica.

En esta tesis late un error de base. No cabe duda de que de un balance, o de una concepción del balance, que permita la constitución de reservas ocultas, o más ampliamente, que reconozca las «políticas de balance», se pueden derivar consecuencias nefastas para el principio de capacidad económica, si la imposición societaria se fundamenta sobre el beneficio calculado conforme a las normas contables. De ello nos ocuparemos más tarde. Sin embargo, la afirmación inversa no es correcta, es decir, no estamos en condiciones de afirmar que un sistema que prohíba las políticas de balances, y la consiguiente constitución de reservas ocultas, sea capaz, por esa sola razón, de garantizar el respeto del principio de capacidad económica. La jurisprudencia italiana, a partir de los años setenta, reconduce el resultado conforme a la función de «objetiva» información que las cuentas anuales deben desplegar. Sin embargo la «verdad», o la «objetividad» lograda, no constituye una verdad, en términos ontológicos, sino una verdad convencional o legal. Así, la eliminación de las reservas ocultas no conduce a un concepto ontológico de resultado de ejercicio; por el contrario, el resultado final es un concepto que no permite una infravaloración por debajo de los parámetros convencionales impuestos por un principio de prudencia entendido en sus justos términos. Esto quiere decir que el resultado final de este proceso de depuración no es un Derecho contable en el que el principio de prudencia no juega ningún papel¹²⁰. Al contrario, el principio de prudencia resulta fortalecido y ubicado en su justo lugar: el que proporciona una

119. Sobre la evolución de esta jurisprudencia y las tendencias doctrinales que la impulsaron puede verse: COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 28-40. En España, siguiendo a COLOMBO: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 154-157.

120. Esta idea la pone de manifiesto, quizás de forma involuntaria, el Prof. VICENT afirmando: «[...] Ello es así no sólo cuando la "política de balances" o "contable" se lleva a cabo con el fin de hinchar los beneficios repartibles, en perjuicio de los acreedores (en tal caso siempre ha parecido evidente que la política de balances era ilícita) sino, sobre todo, cuando se lleva a cabo con el fin de crear reservas ocultas intencionales o no técnicas (no impuestas por las mismas normas legales de valoración y amortización), yendo "más allá" de lo que exige, en rigor, el principio de prudencia». VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 155.

118. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pg. 480.

adecuada protección de los créditos de los acreedores sociales frente a una descapitalización provocada por el reparto de beneficios ficticios. Y, como ya tuvimos ocasión de demostrar, el principio de prudencia plantea serios inconvenientes al contrastarlo con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica.

Además, la tesis planteada por los partidarios de fundamentar la vinculación del Balance Mercantil y el Balance Fiscal, en el principio de capacidad económica, implica una equívoco lógico importante que despliega consecuencias sobre la vertiente jurídico-aplicativa del problema. Aunque el segundo equívoco trae causa del primero conviene tratarlos por separado.

Tuvimos ocasión de ver, en el primer capítulo de este trabajo, que los ajustes extracontables impuestos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, podían fundamentarse, de un lado, en exigencias de carácter extrafiscal y, de otro, en el propio principio de capacidad económica. A partir de esta afirmación, si se justifica el sistema de determinación material en el principio de capacidad económica, la contradicción resulta evidente: ¿Cómo puede un mismo principio justificar una cosa y su contraria?; ¿Cómo puede el principio de capacidad económica propiciar el acercamiento entre el resultado contable y la base imponible y, a su vez, imponer la separación del segundo respecto al primero? Simplemente no cumple esa doble función, como creemos haber demostrado en las páginas anteriores.

Esta contradicción, que ha sido puesta de manifiesta por la doctrina en alguna ocasión¹²¹, no se supera buscando fundamentos «particulares» para las normas de ajuste. Al margen de las normas de ajuste que se fundamenten en razones de orden extrafiscal, la doctrina italiana se ha empeñado, en los últimos años, en encontrar razones que justifiquen los ajustes extrafiscales al margen del principio de capacidad económica. Así, pretenden superar el equívoco lógico al que hacemos referencia, diferenciando el fundamento de la determinación material y el de las normas de ajuste. Y entre ellas se han aducido las siguientes:

1) La certeza (¿seguridad?) de la relación jurídica tributaria. En la medida en que, según esta tendencia, determinados valores del balance resultan de juicios marcados por un notable grado de opinabilidad, éstos no pueden ser admitidos por la normativa fiscal, orientada al alcance de valores seguros y ciertos¹²². La razón esgrimida no puede compartirse, y ello por las razones siguientes:

121. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 175, que prefiere mantener al principio de capacidad económica como fundamento de la determinación material, buscando justificaciones distintas para las normas de ajuste que no obedecen a motivos extrafiscales.

122. En este sentido: FANTOZZI, Augusto. *Le valutazioni dei beni delle società ai fini del bilancio e della dichiarazione dei redditi*. En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1970, I, pgs. 841-842. NUZZO, Enrico. *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi. Normativa civilistica e tributaria dalla seconda metà del secolo scorso alla fine degli anni trenta*. Napoli: Eugenio Jovene, 1979, pg. 4. FALSITTA, Gaspare.

a) Ya hemos demostrado más arriba que respecto a los valores estimados y conjeturales la adopción de una u otra decisión en el Balance Mercantil, debía estar precedida de la consideración de toda una serie de elementos, de carácter fáctico, que concurrieran en el supuesto concreto. Si el juicio de veracidad y, por tanto, de conformidad con la disciplina legal de las cuentas anuales, dependiera exclusivamente de estos elementos, sería posible que la seguridad de la relación jurídico-tributaria pudiera ponerse en peligro y los ajustes extracontables podrían fundamentarse en el citado principio de certeza. Sin embargo, y como hemos tenido ocasión de comprobar, el juicio de veracidad se formula no sólo a partir de los indicios fácticos del caso, sino de toda una serie de reglas (y principios), entre ellos el de prudencia, que permiten adoptar, finalmente, el valor legalmente verdadero. Estos elementos normativos de juicio tendentes, en todo caso, a la consecución de un resultado prudente, explican que las opciones valorativas no presenten los defectos de incertidumbre e inseguridad que les atribuye la doctrina comentada. El problema de estos valores no es pues su incertidumbre o arbitrariedad, sino su tendencial orientación prudente, que los hace, en muchos casos, peligrosos desde la óptica del principio de capacidad económica. Resulta muy ilustrativo, en este sentido, que el Prof. ZIZZO, principal valedor de la tesis que criticamos en Italia, al exponer las exigencias que, a su parecer, se derivan del principio de certeza de la relación tributaria, haga una alusión al principio de capacidad económica¹²³. Quizás sea ésta la prueba más evidente de las bases poco sólidas de esta propuesta.

Considerar que ciertos valores del balance adolecen de inseguridad, de incertidumbre o, en las propuestas más radicales, de arbitrariedad, supone partir de un concepto de balance de ejercicio superado e inaceptable a estas alturas.

b) Independientemente del argumento anterior, las precisiones de la doctrina italiana en torno a la finalidad de determinados ajustes extracontables pueden no resultar aceptables, en el ordenamiento jurídico español, y ello por moti-

«Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e "bilancio fiscale"». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 18-19. PISTONE, Antonio. *L'ordinamento tributario. Lezioni di Diritto Tributario*. I. Padova: CEDAM, 1986, pg. 191. LUPI, Raffaello. «La determinazione del reddito e del patrimonio delle società tra principi civilistici e norme tributarie». En *Rassegna Tributaria*, 1990, I, pgs. 711-715. TINELLI, Giuseppe. *Il reddito d'impresa...*, op. cit., pg. 193. DE MITA, Enrico. *Appunti di Diritto Tributario. II, 1. Le imposte sui redditi: la struttura*. Terza edizione. Milano: Giuffrè, 1992, pg. 78. GIOVANNINI, Alessandro. *Bilancio civile e variazioni fiscali...*, op. cit., pgs. 616. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pgs. 483-487. LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*. 2 edizione. Milano: Giuffrè, 1994, pg. 120. ZIZZO, Giuseppe. *Riflessioni in tema di «disinquinamento» del bilancio...*, op. cit., pg. 503.

123. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pg. 484.

vos estrictamente jurídico-positivos. La idea de certeza de la relación tributaria se ha utilizado en Italia para justificar los ajustes extracontables referidos a las provisiones para riesgos y gastos (arts. 70-73 TUIR) a las amortizaciones (art. 67 TUIR) y a las valoraciones de existencias (arts. 59 y 61 TUIR)¹²⁴. Pues bien, deben contrastarse dichos ajustes con los previstos en las normas que al respecto establece el TRLIS. Respecto a la valoración de existencias no existe término de comparación, pues la normativa fiscal española no recoge normas de ajuste sobre este particular. Debemos centrar nuestra atención, por lo tanto, en lo que atañe a las reglas referidas a la amortización y las provisiones de pasivo.

Tratando, en primer lugar, los ajustes referidos a la amortización del inmovilizado no creo que pueda entenderse, en ningún caso, que el fundamento de éstos es el principio de certeza y seguridad de la relación tributaria. Empezando por el inmovilizado inmaterial, para el que esta afirmación resulta fácil de demostrar, debe afirmarse que, tanto en el Derecho Español, como en el Italiano, la normativa nacional fija criterios de valoración precisos (ciertos) sobre el modo de distribuir el coste de adquisición en los ejercicios siguientes a efectos de la amortización, guiada siempre por la idea de eliminar los activos del balance a la mayor brevedad posible, de conformidad, como vimos, con el principio de prudencia contable. Ya tuvimos ocasión de referirnos a estos plazos en la legislación española. Pero también en Italia la normativa civil establece plazos perentorios (máximos) para la amortización de determinados inmovilizados inmateriales, así, por ejemplo, para los gastos plurianuales (gastos de constitución y ampliación, gastos activados de investigación y desarrollo y gastos de publicidad) para los que se concede un plazo máximo de cinco años (art. 2426,1.5 CC) o para el Fondo de comercio para el que el art. 2426.1.6 del *Codice* establece un plazo máximo también de cinco años. Desde luego, es cierto que la normativa italiana resulta mucho menos taxativa respecto al inmovilizado inmaterial que la española, pero aún así, existe otro argumento, aplicable por igual al Derecho español y al italiano, que pone en duda definitivamente que las reglas fiscales sobre la amortización del inmovilizado inmaterial obedezcan a razones de certeza o seguridad de la relación jurídica tributaria.

Para la amortización del inmovilizado inmaterial, como hemos visto, la normativa contable establece plazos máximos, conforme a la idea de eliminar dichos activos del balance a la mayor brevedad posible. Por el contrario, la normativa fiscal opera con una lógica bien diferente, estableciendo períodos mínimos de amortización y propiciando, por lo tanto, una permanencia mayor de los activos en el Balance Fiscal. Así, por ejemplo, el artículo 11.4 del TRLIS prevé la amorti-

zación del Fondo de Comercio en un período no inferior a veinte años («[...] con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe...») y el 11.5, de la misma Ley, la amortización de las marcas, los derechos de traspaso y los restantes elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción, en un plazo no inferior a diez. Por su parte el artículo 68 del TUIR establece plazos mínimos de amortización para determinados elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial: tres años para los costes de utilización de obras de ingenio, la propiedad industrial, y los gastos (activados) para la adquisición de procesos, fórmulas e informaciones industriales, comerciales o científicas (art. 68.1 TUIR); diez años para las marcas (68.1 TUIR); y diez años para el Fondo de comercio (68.3 TUIR). Esta diversidad en el establecimiento de plazos de amortización por parte de la disciplina mercantil (plazos máximos) y fiscal (plazos mínimos) demuestra que el fundamento de los ajustes extracontables en este ámbito no puede ser la certeza y seguridad de la relación jurídica tributaria. En efecto, la normativa contable concede un ámbito de elección, condicionado, como vimos más arriba; pero la normativa fiscal no establece criterios que limiten dicha libertad, sino que por el contrario, partiendo de una lógica diversa, conserva un arco de valores posibles, siempre que la vida útil del inmovilizado no resulte inferior al plazo mínimo establecido en la Ley. Además, la elección fiscal (si a ella no se opone el principio de determinación formal descrito en el primer Capítulo de este trabajo) es mucho más amplia que la mercantil, como ha reconocido la propia doctrina italiana, pues la sociedad no debe rendir cuentas ante la Administración Tributaria del porqué de uno u otro valor en el Balance Fiscal¹²⁵. Así pues, las divergencias de regulación respecto a la amortización del inmovilizado inmaterial en el Balance Mercantil y en el Balance Fiscal no se orientan a un mayor grado de seguridad del segundo respecto al primero, o a una exigencia de valores más concretos o ciertos sino a objetivos bien distintos. Seguramente, la conversión de los plazos máximos del Balance Mercantil en plazos mínimos en el Balance Fiscal obedece, una vez más, al deseo de evitar que los rigores del principio de prudencia se trasladen a la base imponible del Impuesto pues, como vimos más arriba, era este principio el que imponía una rápida eliminación del inmovilizado inmaterial de los balances.

Mayores problemas plantea, en este ámbito, la amortización del inmovilizado material en la medida en que las normas contables que establecen el período de vida útil del bien son mucho menos precisas que respecto al inmovilizado inmaterial. En efecto tanto la regla de valoración 2ª.5 del PGC, como la Regla 7.1.d) de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de

124. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pg. 485.

125. LUPI, Raffaello. *La determinazione del reddito e del patrimonio...*, op. cit., pg. 712. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pg. 487, citando a LUPI.

julio de 1991 se refieren respectivamente a «[...] las amortizaciones practicadas [...] sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos» y a «[...] los métodos de amortización que, de acuerdo a un criterio técnico-económico, distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa». Sin embargo, y siendo cierta esta mayor flexibilidad de la normativa mercantil, en materia de amortización del inmovilizado material, existen notables diferencias entre la normativa italiana y española, que aconsejan no trasladar a España el fundamento que, para las normas de ajuste respecto al inmovilizado material, se ha elaborado en Italia. Veamos esto con mayor detenimiento.

El artículo 2426.2 del *Codice Civile* italiano establece que el valor de las inmovilizaciones materiales, cuya utilización esté limitada en el tiempo, deberá amortizarse sistemáticamente en cada ejercicio, conforme a su posibilidad residual de utilización. Por su parte el Documento 16 de la Comisión del Consejo Nacional de Economistas y del Consejo Nacional de Contables para el establecimiento de principios contables¹²⁶, dedicado al inmovilizado material, tampoco restringe el ámbito de libertad concedido por la Ley, haciendo referencia a los métodos lineales y decrecientes (Porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización llamado en este caso método logarítmico; y números dígitos referido como método aritmético o «americano»), aunque sí que reconoce que el lineal es el método preferible¹²⁷. Frente a esta «libertad», que concede la normativa contable, el TUIR ha adoptado una posición muy rígida admitiendo, como regla general, sólo la deducibilidad de las amortizaciones practicadas conforme a los coeficientes aprobados por el Ministro de Hacienda (art. 67.2 TUIR). Partiendo de una legislación positiva como la italiana sí que sería posible, con la salvedad ya formulada respecto a la supuesta «libertad de elección» en el balance, fundamentar la norma de ajuste en pretensiones de seguridad y certeza tributaria.

Sin embargo, la situación en España es bien distinta. Contablemente la determinación de la cuota de amortización anual es tan flexible como en el caso italiano, o quizás más, pues la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre valoración del inmovilizado material ni siquiera hace referencia a los métodos de amortización. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lejos de adoptar una posición inflexible, admite la amortización calculada conforme a los métodos lineal, del porcentaje constante y de números dígitos, además de prever la posibilidad de un plan de amortizaciones formulado por el contribuyente, o que

este mismo justifique la amortización practicada. Es evidente que una norma, tan tolerante, como la que acabamos de describir, difícilmente puede estar orientada a la fijación de valores ciertos o unívocos en el Balance Fiscal.

Creemos haber demostrado que las normas que regulan la amortización del inmovilizado en el Balance Fiscal, no están orientadas, en nuestro sistema, a procurar valores ciertos o unívocos, en primer lugar, porque dichos valores, en ciertos casos, derivan del propio Balance Mercantil (inmovilizado inmaterial) y además porque es posible, en otros, atribuir una justificación muchos más coherente a las normas de ajuste extracontable.

La incertidumbre forma parte, sin duda, del propio concepto de provisión para riesgos y gastos. En este sentido se ha indicado que las provisiones se diferencian de la partida de «Acreedores», o deudas propiamente dichas, por la incertidumbre que afecta, bien a su nacimiento (provisiones para riesgos y gastos) o bien a su exigibilidad o sólo a su cuantía (provisiones para responsabilidades y deudas)¹²⁸. En este sentido, podría pensarse, como hacen los partidarios de la tesis que criticamos, que las normas de ajuste referidas a dichas provisiones se fundamentan inevitablemente en la necesidad de atribuir certeza y seguridad a la base imponible del Impuesto. Sin embargo esto no resulta cierto, por las razones que se exponen a continuación.

Es posible manejar, al menos, dos nociones distintas de incertidumbre para resolver el problema que nos ocupa. De un lado, se podría hablar de incertidumbre en el sentido de falta de información suficiente como para formular un juicio seguro respecto a la concurrencia de un hecho o su dimensión cuantitativa. No cabe duda de que respecto a todas las provisiones para riesgos y gastos, por definición, puede predicarse dicha noción de incertidumbre. Sin embargo, no es ésta la única ni la más importante dimensión de la incertidumbre, en el campo que nos ocupa. En efecto, junto a esta incertidumbre fáctica, existe una noción jurídica que supone la indeterminación en torno a las consecuencias jurídicas derivadas de un presupuesto de hecho, o a la aplicación de una u otra norma jurídica. Ésta parece ser la noción de incertidumbre manejada por la doctrina crítica cuando se afirma que «[...] La exigencia de asegurar la certeza de la relación tributaria, esto es, que el monto de la obligación tributaria, de la base imponible, sea determinable de forma precisa por los contribuyentes y el Fisco, sin zonas de sombra, impone al legislador un camino del todo diverso...¹²⁹».

Esta dimensión de incertidumbre jurídica parece no concurrir en las llamadas provisiones para riesgos que pretenden hacer frente a gastos y pérdidas pro-

126. Entidad de naturaleza semejante a nuestro Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

127. *Principi contabili*. Milano: Giuffrè, 2000, pg. 163.

128. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 416-417.

129. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pg. 485.

bables, pero inciertas en cuanto a su efectiva concurrencia (*incertus an*). En ellas existe, como en todas las provisiones, un grado importante de incertidumbre fáctica pero, como ha señalado la mejor doctrina mercantil¹³⁰, existe un deber de dotación en el momento en el que se produce un hecho cierto que permita pensar en un gasto o pérdida futura. Así, puede afirmarse que las provisiones para riesgos encuentran su certeza jurídica (deber de dotar la provisión) en la mera concurrencia de una incertidumbre fáctica (riesgo de gasto o pérdida o futura). Por el contrario las provisiones para gastos, que pretenden hacer frente a gastos o pérdidas seguras, pero inciertas en cuanto a su cuantía (*incertus quantum*)¹³¹, sí que presentan una clara dimensión de incertidumbre jurídica que atañe efectivamente a la cuantía de la dotación.

Aclarados estos puntos, parece evidente que si el fundamento de las normas de ajuste referidas a las provisiones para riesgos y gastos, fuera el principio de certeza de la obligación en el sentido manejado, dichos ajustes deberían referirse, en exclusiva, a las provisiones para gastos que son, en propiedad, las únicas que presentan la dimensión de incertidumbre señalada. Dichas normas de ajuste deberían establecer, exclusivamente, límites cuantitativos para la deducibilidad de la provisión.

Sin embargo el TUIR italiano va más allá estableciendo, el art. 73.4 de dicha norma, que no son deducibles provisiones distintas de las previstas en este capítulo. De esta manera la norma de ajuste veta la deducibilidad de la mayor parte de las provisiones para riesgos; una vez más, la justificación de la norma debe encontrarse más en las exigencias del principio de capacidad económica que en un supuesto principio de certeza de la obligación tributaria¹³². Si la verdadera intención de estas normas de ajuste fuera, única y exclusivamente, garantizar la certeza de la relación jurídico-tributaria no tendría sentido una prohibición global de dotación de provisiones para riesgos y gastos en el Balance Fiscal. La intención parece más bien orientada a limitar la anticipación de gastos que se causarán económicamente en ejercicios futuros, impidiendo el diferimiento de gravamen (respecto al beneficio que impondría el principio de gravamen de la capacidad económica efectiva) al que dichas provisiones pueden conducir, en algunos casos. Sólo respecto a los ajustes que tipifican límites cuantitativos a las provisiones pa-

ra gastos, puede admitirse el fundamento de la certeza de la relación tributaria: provisiones para hacer frente a gastos futuros de reestructuración del personal con el límite de la parte de cuota madurada en el ejercicio de conformidad con las disposiciones legislativas y contractuales que regulan la relación laboral (art. 71.1 TUIR); provisiones para hacer frente a los gastos por trabajos cíclicos de manutención y revisión de naves y aeronaves con el límite del 5 por ciento del valor del bien (73.1 TUIR); el Fondo de reversión dotado para entregar los activos gratuitamente revertibles al fin de una concesión en el estado correspondiente de explotación, con el límite del 5 por 100 del valor del inmovilizado (art. 73.2 TUIR); las provisiones para cubrir gastos derivados de la concurrencia a concursos de obras con límites diversos según el tipo concreto de concurso (73.3 TUIR)¹³³.

El panorama es muy semejante en la Ley del Impuesto sobre Sociedades español. Tras una norma de carácter general, que veta la deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos (art. 13.1 del TRLIS), el TRLIS establece toda una serie de supuestos concretos. De un lado, se admite la deducibilidad de determinadas provisiones para gastos, sin límite cuantitativo alguno (Provisiones para hacer frente a responsabilidades derivadas de litigios en curso o de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados; dotaciones para grandes reparaciones en empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación aérea o marítima; provisiones para reparaciones extraordinarias y gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal¹³⁴). Por último se completa el régimen con determinadas provisiones admitidas, sólo, en los límites cuantitativos establecidos por el propio artículo 13 del TRLIS: la dotación para la recuperación del activo revertible sin que el saldo del fondo de reversión pueda superar el valor contable del activo en el momento de la reversión; las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión con el límite del resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos; y los casos particulares de las dotaciones a las provisiones técn-

130. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 419.

131. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 419.

132. Ésta parece ser la orientación en algunos sectores de la doctrina italiana: MONTI, Angela. «Accantonamenti per rischi di cambio e altri accantonamenti». En *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*. II tomo. Torino: UTET, 1994, pg. 893. TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. *Utile civilistico e reddito d'impresa...*, op. cit., pg. 65, refiriéndose a la intención de evitar una excesiva contracción de la base imponible.

133. Dejamos fuera de esta consideración las «provisiones» por devaluación de créditos y para la cobertura del riesgo de insolvencias (art. 71 TUIR) y la provisión para riesgos de cambio (art. 72 TUIR) que, como reducciones de valor que son (provisiones de activo) obedecen a una lógica del todo diversa.

134. En este caso, a pesar de no establecerse un límite cuantitativo específico sí que se condiciona la deducibilidad de la provisión, a la presentación de un plan por el sujeto pasivo y la correspondiente aprobación por la Administración.

cas por las entidades aseguradoras y las sociedades de garantía recíproca, con el límite de las cuantías mínimas establecidas en la legislación sectorial.

En cualquier caso interesa resaltar que también la normativa española recoge una norma de carácter general (no deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos) que, en ningún caso, puede explicarse desde la óptica de aseguramiento de la certeza de la relación tributaria.

2) La segunda de las causas que, según la teoría que criticamos, justifica una separación del resultado contable y la base imponible del Impuesto (un ajuste extracontable) viene representado por el interés de prevenir maniobras de elusión y evasión fiscal¹³⁵.

Esta segunda justificación resulta mucho más sencilla de rebatir que la referida a la certeza de la obligación tributaria. Resulta difícil escindir, en muchas ocasiones, la finalidad de evitar conductas elusorias o evasorias, de la de procurar la efectividad del principio de capacidad económica. Esta idea se pone de manifiesto en los mismos escritos de los partidarios de la tesis que se critica. Así, por ejemplo, el Prof. FALSITTA señala: «[...] Estas normas, por lo tanto, violan el principio de competencia económica pero están motivadas por la exigencia de una actuación más efectiva del principio de la universalidad e igualdad de las cargas tributarias ante la misma capacidad contributiva¹³⁶». En igual sentido indica el Prof. ZIZZO: «[...] el otro interés típicamente fiscal que induce al legislador a atemperar su adhesión al principio de la "dependencia absoluta" de la base imponible del Impuesto del beneficio económico es el de pre-

venir comportamientos elusivos o evasivos [...] esto es, comportamientos que, si se toleran por el sistema tributario, terminan por convertirlo en irrespetuoso del principio de capacidad contributiva¹³⁷».

Creemos haber demostrado suficientemente que los supuestos fundamentos de las normas de ajuste extracontable, distintos del principio de capacidad económica (certeza de la relación tributaria y lucha frente a la elusión fiscal), no son tales, al menos en la mayor parte de los casos. El verdadero fundamento de estas normas debe encontrarse, como regla general, en las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Las distintas normas de ajuste que ha recogido el TRLIS, obedecen, salvo contadas excepciones, al deseo de establecer unas reglas de periodificación fiscal que permitan rechazar, en el régimen de determinación de la base imponible, los excesos de la vertiente asimétrica del principio de prudencia: las normas de amortización establecen reglas precisas sobre métodos que distribuyen el gasto conforme a los ritmos de depreciación o de contribución del inmovilizado a la obtención de ingresos; las normas sobre reducciones de valor del activo se orienta a garantizar que la pérdida de valor se haya producido en el ejercicio en que se dota la provisión de activo; las normas relativas a las provisiones para riesgos y gastos garantizan que la pérdida de manifestación líquida futura ya se ha causado económicamente y las reglas especiales de valoración garantizan la integración en la base imponible del IS de incrementos de valor puestos de manifiesto como consecuencia de actos de transacción que, en Derecho Contable, no permiten la anotación de beneficio. Como se ve, se trata, en todo caso, de distribuir ingresos y gastos conforme a criterios de efectividad y no de adelantamiento de pérdidas y quebrantos y postergación de ingresos y beneficios. De esta manera estamos en situación de criticar, ahora con mayor solidez, a una tesis, como la sostenida por la doctrina italiana, que fundamenta la determinación material en dicho principio. Como decíamos al comienzo de este epígrafe, un principio no puede servir como fundamento de una regulación y de su contraria, a riesgo de incurrir en una insalvable contradicción. Si ya, desde la óptica lógica, el sistema resultaría absurdo, si se asumieran los postulados descritos, aún se plantea un problema adicional, ahora, en el ámbito estricto de la aplicación jurídica.

Ya hemos afirmado, de forma repetida, que la finalidad de la norma que en nuestro sistema establece el sistema de determinación material resulta fundamental a la hora de interpretar la propia remisión, y no sólo eso, sino que constituirá el instrumento fundamental para decidir si determinados registros o valoraciones deben resolverse aplicando la disciplina mercantil o la que resulte de las

135. En este sentido en Italia: CICOGNANI, Antonio. *L'imposizione del reddito d'impresa*. Padova: CEDAM, 1980, pg. 119, aunque en forma algo confusa refiriéndose a todos aquellos casos en los que la normativa fiscal fija criterios fijos, máximos o mínimos, y entrando por tanto en el campo de las supuestas correcciones fundamentadas en el principio de certeza de la relación tributaria. FALSITTA, Gaspare. *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*. En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. Falsitta). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 104-106. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pgs. 487-488. FALSITTA, Gaspare. *La dichiarazione tributaria ed il bilancio...*, op. cit., pgs. 52-53. TABEL, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. *Utile civilistico e reddito d'impresa...*, op. cit., pg. 74, refiriéndose a la planificación fiscal. ZIZZO, Giuseppe. *Riflessioni in tema di «disinquinamento» del bilancio...*, op. cit., pg. 503. En España: GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. *Beneficio mercantil-contable...*, op. cit., pg. 931, refiriéndose a dicha orientación respecto al régimen de las operaciones vinculadas. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 177, refiriéndose al «interés fiscal» en la limitación de la deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos. GOTA LOSADA, Alfonso. *El Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*. Volumen IV. Madrid: Expansión, 1997, pg. 49.

136. FALSITTA, Gaspare. *La questione delle divergenze...*, op. cit., pg. 106. A su vez ha titulado de la siguiente manera el epígrafe en que se encuadra esta afirmación: «Normas sobre la base imponible que violan el principio de competencia económica pero orientadas a una tutela más rigurosa del principio constitucional de la capacidad contributiva».

137. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pg. 487.

normas fiscales. Como veremos más tarde, dicha decisión deberá adoptarse tras una ponderación de las razones que, en el caso concreto, avalen una «solución mercantil» o «una solución fiscal».

Independientemente de que aún no hayamos expuesto una opinión propia sobre la finalidad del sistema de determinación material, a lo que dedicaremos las siguientes páginas de este trabajo, sí que estamos en condiciones de formular una crítica sobre el plano aplicativo a una tesis que, como hemos visto, identifica la finalidad de las normas de remisión y de las normas de ajuste.

En determinados casos complejos, que en la tributación empresarial son los más, la ponderación de las finalidades de la norma de remisión y de la norma de ajuste resultará esencial, a la hora de determinar cuál de las soluciones en conflicto debe aplicarse. Si, por el contrario, llegamos a la conclusión de que existe la misma razón para que un determinado caso sea subsumido en la norma contable (aceptando pues la remisión) y en la norma fiscal (ajuste) esta vía de solución resultará inútil y el resultado final no será fruto de un juicio jurídico, sino del más absoluto decisionismo, amparado, en la mayor parte de las ocasiones, por el juicio que merezca al intérprete el sistema de determinación material, como tuvimos ocasión de comprobar más arriba. Esta sería la consecuencia, a nivel aplicativo, de sostener que el principio de capacidad económica justifica una solución y su contraria.

Así pues, sabiendo ya que es el principio de capacidad económica el que impone la mayor parte de los ajustes extracontables, debemos encontrar un fundamento particular y distinto que nos permita, en los casos conflictivos, formular el juicio de ponderación, al que hemos hecho alusión, de forma correcta.

b) *La superación del fundamento histórico del sistema de determinación material. La simplificación tributaria como fundamento*

Buscar el fundamento para la adopción de un sistema de determinación material no resulta fácil y, casi puede decirse que, en la actualidad, dicha búsqueda termina desembocando, como veremos, en una respuesta por eliminación¹³⁸. El principio de determinación material, como instrumento para el cálculo de la base imponible de los impuestos empresariales, aun cuando pueda constituir una novedad en nuestro país, tiene una larga historia en el Derecho europeo y las razones que, en su momento, se expusieron para fundamentarlo pueden resultar superadas, en la actualidad.

En primer lugar debe deshacerse un equívoco que, sobre todo en la doctrina alemana, ha generado un excesivo apego a la formación histórica del principio de determinación material. Se llega a afirmar que el principio de determinación material se justifica en la necesidad de dotar al Derecho Tributario de una base relativamente segura para el cálculo de la base imponible. Esto resultaba, desde luego, muy cierto en el momento del surgimiento del principio¹³⁹, en aquellos estados que, al establecer su primera imposición sobre las rentas empresariales (de personas físicas, jurídicas o ambas), contaban ya con un sistema jurídico-contable medianamente desarrollado¹⁴⁰. Esta relación estricta puede comprobarse también en aquellas legislaciones fiscales que no acogen el sistema de determinación material sino que, por el contrario, elaboran un Balance Fiscal autónomo¹⁴¹. En efecto, y como ha demostrado convincentemente BROER, en un estudio sobre la armonización y sus relaciones con el principio de determinación material, en los países en los que la imposición empresarial se adelanta a la configuración normativa de los deberes contables rige, aún hoy, la separación entre Balance Mercantil y Balance Fiscal¹⁴².

139. Sobre este fundamento histórico existen abundantísimas referencias en la doctrina alemana: MATHIAK; Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. A 112-113. Erg-Lfg. 30 Oktober 1991). SÖFFING, Günter. *Für und wieder den Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 640. LAUTH, Bernd. *Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?...*, op. cit., pg. 1367. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pg. 2659. DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Diskussion über das Verhältnis...*, op. cit., pg. 11. SCHREIBER, Jochem. En Blümich. *Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Rz. 3 pg. 8.

140. Es, sin duda, el caso de Alemania, que en el momento de aprobarse sus primeras Leyes del Impuesto sobre la renta, leyes aún propias de cada uno de los Estados, contaba ya con una disciplina sintética, pero obligatoria, sobre la llevanza de libros de contabilidad. En este sentido el *Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch* de 1861, vigente en la mayor parte de los Estados alemanes, establecía en sus artículos 28, 29 y 31 el deber de llevanza de contabilidad, junto a una serie de normas materiales particulares. Tomo la referencia de: MATHIAK; Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. A 94-95. 30 Erg-Lfg. 1991).

141. En la Unión Europea destacan: Holanda (ver en este sentido: VAN RAAD, Kees. *Unternehmensbesteuerung in den Niederlanden*. En *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1994, pgs. 23-32), Reino Unido (Ver en este sentido: MARFLOW, Andrew. «Unternehmensbesteuerung in Großbritannien». En *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1994, pgs. 112-113, aunque de forma algo confusa) y Dinamarca (WINTER-SØRENSEN, Niels. «Unternehmensbesteuerung in Dänemark». En *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1994, pg. 127).

142. BROER, Frank Daniel. *Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2001, pgs. 169-170.

138. Incluso, en aportaciones recientes, se llega a afirmar que el principio de determinación material no encuentra una justificación general y que constituye un fin en sí mismo, fruto de una determinada opción política (?). SCHREIBER, Jochem. En Blümich. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergegesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 30.

Sin embargo, esta posición no puede mantenerse en la actualidad. Existen hoy sólidas regulaciones contables mucho más desarrolladas que las que en el siglo XIX justificaron la adopción del sistema de determinación material en Alemania. Pero también la ciencia jurídico-financiera ha alcanzado un estadio de desarrollo suficiente como para elaborar, desde una perspectiva normativa, un Balance Fiscal autónomo. Prueba de ello son las propuestas elaboradas en los últimos tiempos en Alemania como alternativa al sistema de determinación material, que apuntan a la separación de la base imponible del Balance Mercantil, calculando la primera a partir de una cuenta de ingresos y gastos sobre la base del principio de caja (*Überschufrechnung auf Zahlungsbasis*)¹⁴³.

Una vez que sabemos que el fundamento histórico de la adopción del principio de determinación material resulta, en la actualidad, superado persiste la necesidad de encontrar el motivo que conduce a la Ley a anudar la base imponible del Impuesto al resultado contable, determinado conforme a la normativa mercantil. Creemos que existe una razón fundamental que puede aconsejar la opción por un sistema de determinación material: la simplificación tributaria.

La simplificación tributaria ha sido empleada como argumento, tanto históricamente¹⁴⁴, como en la actualidad¹⁴⁵, para justificar la adopción de un sistema de

determinación material. Se afirma, en este sentido, que la determinación material facilita que el sujeto pasivo no deba presentar dos balances distintos, uno conforme a la normativa mercantil y otro conforme a la fiscal. Este argumento también se ha utilizado en la doctrina española¹⁴⁶.

Esta tesis, sin embargo, ha sido puesta en duda en tiempos más recientes por los partidarios de eliminar el sistema de determinación material alegando, de un lado, que la informatización de la gestión empresarial desvirtúa a la simplificación como argumento y, de otro, que la gran cantidad de normas de ajuste contenidas en la ley fiscal rinden inútil la pretensión inicial de simplificación¹⁴⁷. Respecto a los medios técnicos el argumento resulta tan peregrino que no merece la pena ni siquiera elaborar una réplica. Algo más elaborada debe ser la respuesta respecto a la existencia de abundantes normas de ajuste.

Es cierto, y no sólo para el Derecho alemán, que en aquellos sistemas que han asumido la determinación material, el número de ajustes extracontables va aumentando paulatinamente con el paso de los años. Este es un proceso lógico, si se advierte que obedece a una depuración progresiva de las contradicciones y problemas que plantea la asunción pura y simple de normas privadas en el Derecho Tributario. Siendo cierta esta tendencia, no puede afirmarse, en ningún caso, que la necesidad de practicar ajustes abundantes pueda poner en duda la función simplificadora de la determinación material. En efecto, el sistema de ajustes no puede resultar en ningún caso igual, o más complejo, en términos de costes fiscales indirectos, que un sistema de separación radical entre Balance Mercantil y Fiscal. En cualquier caso, la llevanza separada de dos contabilidades (una de carácter fiscal y otra mercantil) va a suponer siempre mayor complejidad que cal-

143. En este sentido: WEBER-GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung...*, op. cit., pg. 288. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pg. 2666. WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes...*, op. cit., pgs. 167-168. LAUTH, Bernd. *Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?...*, op. cit., pgs. 1371-1372. De forma descriptiva: HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitgrundsatz...*, op. cit., pgs. 152-153. DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Überschufrechnung – eine Alternative...*, op. cit., pgs. 399-401. KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. *Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip...*, op. cit., pgs. 549-550. DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Diskussion über das Verhältnis...*, op. cit., pgs. 14-15.

144. SCHNEIDER, Dieter. *Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz. Ein Beitrag zur Reform der steuerlichen Gewinnermittlung*. En *Betriebs-Berater*, 1970, pg. 1697. SCHNEIDER, Dieter. *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*. En *Betriebs-Berater*, 1978, pg. 1577. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 79. MATHIAK, Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. A 117. 30 Erg.-Lfg. Oktober 1991. SÖFFING, Günter. *Für und Wider den Maßgeblichkeitgrundsatz...*, op. cit., pg. 639. KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld...*, op. cit., pg. 55. WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitgrundsatz in Gefahr?...*, op. cit., pg. 385. THIEL, Jochen. *Objektivierung der Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 311. HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitgrundsatz...*, op. cit., pg. 144. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pg. 2659. LAUTH, Bernd. *Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?...*, op. cit., pg. 1368.

145. Son menos, sin embargo, los que sostienen que la determinación material siga cumpliendo este mismo objetivo: CREZELIUS, Georg. *Maßgeblichkeitgrundsatz in Liquidation...*, op. cit., pg. 689. GELHAUSEN, Wolf; FEY, Gerd. *Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen...*, op. cit., pg. 603. SÖFFING, Günter. *Für und Wider den Maßgeblichkeitgrundsatz...*, op. cit., pgs. 666-667. CLEMM, Hermann. *Steuerbilanz in der*

Krise? ..., op. cit., pg. 139. MÜLLER, Welf. «Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück, dargestellt am so genannten Maßgeblichkeitsprinzip». En *Deutsches Steuerrecht*, 2001, pg. 1862. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Rz. 30. SCHÖN, Wolfgang. «Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 1, 2002, pg. 25.

146. VARELA SUÁREZ, José Ramón (et al.). *Manual del impuesto sobre sociedades* / Coordinado por Elena GONZÁLEZ MOZOS. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1993, pg. 27. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad. 2ª edición*. Valladolid: Lex Nova, 1998, pg. 100, citando al primero. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)...*, op. cit., pgs. 441-442, aunque de modo más bien descriptivo.

147. WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Ziele...*, op. cit., pg. 288. THIEL, Jochen. *Objektivierung der Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 312. HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitgrundsatz...*, op. cit., pg. 144. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pg. 2659. LAUTH, Bernd. *Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?...*, op. cit., pg. 1368. DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip...*, op. cit., pgs. 48-49.

cular la base imponible del Impuesto practicando, a partir del resultado calculado conforme a las normas mercantiles, una serie de ajustes de naturaleza fiscal.

Frente a las finalidades, de alto rango, que la doctrina ha atribuido tradicionalmente al principio de determinación material, pudiera parecer la simplificación tributaria una razón baladí para justificar la remisión normativa a las reglas contables. Sin embargo, debe precisarse que la doctrina, y la jurisprudencia constitucional¹⁴⁸, atribuyen, cada vez con mayor énfasis, un importante valor a la simplificación tributaria dotándola, incluso, de rango constitucional. Así, ha llegado a sostenerse que la introducción de técnicas de simplificación puede resultar una exigencia del propio principio de justicia, pues tratar en determinados supuestos de buscar la justicia del caso concreto redundaría en la impracticabilidad de la norma y, como consecuencia de ello, en su ineficacia¹⁴⁹.

c) Relevancia jurídica de la finalidad del principio de determinación

Conocer la finalidad del principio de determinación material resulta de enorme importancia a la hora de proponer soluciones aplicativas (y también *de lege ferenda*) a los ámbitos de conflicto que puedan plantearse entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal.

148. El Tribunal Constitucional español no se ha pronunciado, de forma rotunda, en el sentido de conferir a la simplificación tributaria rango constitucional. No obstante, sí que ha tenido ocasión de ponderar las exigencias de la simplificación y las que pueden derivarse del principio de capacidad económica. En este sentido, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994 de 14 de julio ha señalado: «Y la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos». Por su parte, el Tribunal Constitucional alemán sí que ha hecho referencia a la simplificación como exigencia del principio de justicia: BVerfG v. 10.4.1997, 2 BvL 77/92 (sentencia citada por BIRK, Dieter; BARTH, Rainer. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Band I. 10. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, § 4 Rz. 492 (nota 169). Lfg. 155 November 1997).

149. En este sentido: SEER, Roman. *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung. Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. vom 18. Februar 1995, Bundesfinanzakademie Brühl*. En *Steuer und Wirtschaft*, 1995, pgs. 187-188, aunque resumiendo la posición del Prof. KIRCHHOF en el Simposio. BIRK, Dieter; BARTH, Rainer. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar...*, op. cit., § 4 Rz. 492. Lfg. 155 November 1997. SCHÖN, Wolfgang. *Vermeidbare und unvermeidbare...*, op. cit., pg. 26. DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., 3 4, Tz. 51, Lfg. 100-März 2003. En la doctrina italiana, aunque siguiendo de cerca a la alemana: MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, op. cit., pg. 344. En España, siguiendo a HUSTER: HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pg. 164.

Ya sabemos que la finalidad preeminente del Balance Fiscal consiste en la correcta periodificación de ingresos y gastos desde la perspectiva del principio del gravamen de la capacidad económica efectiva. De ese modo, cuando la asunción de una norma contable en el régimen de determinación de la base imponible entre en conflicto con la finalidad del Balance Fiscal, deberán ponderarse las finalidades propias de dicho Balance de un lado y, de otro, la del principio de determinación material. Así, el conflicto se presenta entre el principio de capacidad económica y la simplificación tributaria.

Es bien sabido que la ponderación entre bienes jurídicos (entre principios) es una operación intelectual que no puede realizarse de modo abstracto y apriorístico sino que, por el contrario, precisa conocer el supuesto de hecho concreto en el que el conflicto se ha planteado. De ese modo, no es posible pronunciarse, de modo genérico, sobre la existencia de una superioridad jerárquica de la capacidad económica respecto a la simplificación tributaria sino que el conflicto debe plantearse, precisamente, en el seno de las relaciones entre los Balances Mercantil y Fiscal.

El Tribunal Constitucional no se ha pronunciado con excesivo detenimiento sobre los criterios de ponderación en los conflictos entre capacidad económica y simplificación tributaria; sin embargo, sí que ha aportado algunas notas que pueden resultar de interés al resolver el conflicto que tenemos planteado. De un lado, se ha hecho hincapié en que la simplificación no resulta ajustada a la Constitución si pueden alcanzarse los mismos objetivos con una medida menos lesiva del principio de capacidad económica (Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de julio, FJ 6º). De otro, se ha señalado que la medida de simplificación será conforme a la Constitución si la alternativa a ésta (más conforme se entiende al principio de capacidad económica) implica un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo (Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio, FJ 6º). Creo que las dos afirmaciones del Tribunal hacen referencia, en realidad, a la misma idea: la existencia de una alternativa a la medida de simplificación más conforme con el principio de capacidad económica y que, al mismo tiempo, no implique un aumento desproporcionado de los costes de gestión.

Si los criterios de ponderación a los que ha hecho referencia el Tribunal Constitucional se trasladan al conflicto que nos ocupa, deberá llegarse, forzosamente, a la conclusión de que, tratándose de la determinación material, el principio de capacidad económica siempre deberá primar sobre la simplificación. Ante una norma contable, aplicable en virtud del principio de determinación material, que vulnere, en alguna medida, los criterios de periodificación que se derivan del principio del gravamen de la capacidad económica efectiva, siempre será posible bien la aprobación de un nuevo ajuste extracontable, que atribuya el

ingreso o el gasto al ejercicio correspondiente, o la aplicación de una norma de ajuste preexistente siempre dentro del sentido posible de las palabras de ésta. Además, estas dos vías no comprometen la finalidad de simplificación del principio de determinación material pues, como ya vimos, la adición de nuevas normas de ajuste o la aplicación de normas de ajuste ya existentes a nuevos supuestos, no implica la necesidad de que se aprueben dos Balances distintos (uno a efectos mercantiles y otro a efectos fiscales). Por último, debe añadirse que la adopción de la norma contable no puede implicar un incremento desproporcionado de los costes de gestión, en la medida en que, de lo que se trata, es de imputar los ingresos y los gastos al ejercicio al que corresponden, conforme al principio de capacidad económica y ello no compele a la Administración a realizar complicadas comprobaciones sino, exclusivamente, a tener en cuenta criterios diversos de periodificación.

Haber esclarecido la finalidad del principio de determinación material, en nuestro sistema, ayudará a resolver, sobre la base de unos instrumentos metodológicamente consistentes, uno de los problemas esenciales que plantea la determinación material y que, en todos los países, ha aparecido como preocupación, doctrinal y/o jurisprudencial, más tarde o más temprano. En numerosos casos, quizás la mayoría, la dinámica aplicativa del tributo no planteará dudas de ningún tipo: la norma contable no será aceptable porque existe una norma fiscal de cuya aplicación al caso no puede dudarse. En este caso se procederá a realizar el ajuste correspondiente en la declaración-liquidación del Impuesto. Sin embargo, existe toda una serie de supuestos en los que la forma de actuación no es tan evidente y la aplicación de una solución mercantil-contable o fiscal sólo puede decidirse tras la formulación de un juicio de ponderación. En estos casos la solución contable puede o no ser conforme a la finalidad esencial del Balance Fiscal que, como sabemos, consiste en el cálculo de un beneficio (base imponible) acorde con el principio de capacidad económica. Si se diera esta circunstancia, parece lógico que una ponderación entre la simplificación como valor y el principio de capacidad contributiva debería desembocar, en cualquier caso, en la primacía del criterio fiscal, que es al que se supone mayor conformidad con el citado principio constitucional¹⁵⁰.

150. En este sentido se ha pronunciado parte de la doctrina alemana, aunque con soluciones no siempre homogéneas: Así deben considerarse todas las aportaciones ya citadas del Dr. WEBER-GRELLET, aunque, como vimos, desde el error metodológico que supone proponer una interpretación «restrictiva» de la norma que tipifica la determinación material. PEZZER, Heinz-Jürgen. *Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung*. En Probleme des Steuerbilanzrechts. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pgs. 17-20. COSTEDE, Jürgen. *Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern...*, op. cit., pg. 116, aunque referido al problema concreto de la activación. HENNRICHS,

Sin embargo, conviene no magnificar esta solución. Podemos detectar toda una serie de zonas de conflicto entre simplificación y principio de capacidad económica en la regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, muchas de esas áreas de conflicto suponen problemas de constitucionalidad que sólo el Tribunal Constitucional podrá resolver. Lo que no resulta admisible es pretender la solución de todos estos problemas a través de los mecanismos aplicativos con los que cuenta el ordenamiento, pues ello podría suponer, en gran cantidad de casos, atribuir a la Administración Tributaria o a la Jurisdicción Contencioso Administrativa una función que les resulta del todo ajena. Este argumento ya se ha utilizado en Alemania para criticar aquellas tesis que proponen la aplicación sistemática de la norma fiscal en todos los supuestos de conflicto¹⁵¹.

Tampoco resulta aceptable, por otro lado, la solución opuesta, mantenida por la doctrina alemana más tradicional, en el sentido de afirmar que del principio de capacidad económica no pueden derivarse consecuencias jurídicas concretas y que es al legislador, y no al aplicador de las normas, al que corresponde hacer efectivo el principio y, por lo tanto, introducir los ajustes extracontables necesarios¹⁵².

El punto de equilibrio entre estas dos posiciones extremas ha de buscarse, precisamente, en las posibilidades de interpretación, integración y perfeccionamiento del ordenamiento tributario. De un lado, deberán detectarse toda una serie de zonas de conflicto en el Balance Fiscal. De éstas, algunas sólo podrán resolverse tras una intervención del Tribunal Constitucional o el legislador; por el contrario habrá que rastrear en las zonas de conflicto situaciones que permitan entrar en juego a los mecanismos aplicativos del Derecho en general y que, aplicados convenientemente sobre las reglas o instituciones incompatibles con la finalidad del Balance fiscal, permitan una solución que no resulte contraria al equilibrio constitucionalmente establecido.

En este momento analizamos la vertiente legislativa de las relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal y, por lo tanto, corresponde sólo detectar los

Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 146, aunque como vimos más arriba la ponderación se realiza asumiendo como finalidad de la determinación material que la normativa contable supone la base relativamente más segura para la determinación de la renta empresarial. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Rz. 164, pg. 30, indicando que los principios de capacidad económica e igualdad tributaria resultan preferentes frente a la determinación material.

151. GELHAUSEN, Wolf; FEY, Gerd. *Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen...*, op. cit., pgs. 603-604.

152. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 23. CREZELIUS, Georg. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Liquidation...*, op. cit., pg. 691. SÖFFING, Günter. *Für und wieder den Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 666. En España, siguiendo a KNOBBE-KEUK, tímidamente: HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pg. 411.

ámbitos de conflicto citados. Una vez detectados éstos, y tras afrontar la vertiente aplicativa de la relación, podrá decidirse en qué supuestos puede deducirse una regla implícita de ajuste, sin violentar la distribución de competencias constitucionalmente establecida.

D) Ámbitos de conflicto entre Balance Mercantil y Balance Fiscal

Puede comprenderse, con facilidad, que los ámbitos de conflicto a los que hacemos referencia son diversos, si se asume, como lo hacemos nosotros, que las finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal no son las mismas. Por ello se comprenderá que en las páginas siguientes sólo se pueda hacer alusión a los ámbitos de conflicto más llamativos o que plantean problemas de compatibilidad más graves.

En cualquier caso, dichos problemas de compatibilidad pueden enmarcarse en dos grupos bien distintos, según la causa que los origine. De un lado, aparecen aquellos que obedecen a aspectos concretos de la regulación contable y que, en todo o en parte, resultan contrarios a la finalidad básica del Balance Fiscal. Se trata de reglas, o concreciones de reglas, muy influidas por el principio de prudencia contable que, como ya vimos, puede resultar difícilmente conciliable con el principio de capacidad económica.

De otro lado, pueden encontrarse ámbitos de conflicto que obedecen más que a concretas imposiciones o consecuencias del principio de prudencia, aunque mediatamente podrían conectarse con éste, a una forma muy habitual de formular las reglas contables. Nos referimos a las opciones contables, es decir a aquellas reglas, muy frecuentes en el Derecho Contable, que para un mismo supuesto de hecho contemplan varias consecuencias jurídicas, otorgando al aplicador (en este caso la empresa) la decisión entre ellas.

Debe hacerse notar que, en el estudio que sigue, no sólo se expondrán regulaciones contables que dan lugar a indudables ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. En efecto, en muchos casos, nos encontraremos ante conflictos aparentes que, lejos de requerir una solución por la vía de la aplicación de las normas de ajuste, se resolverán interpretando correctamente el propio Derecho Contable. En ese caso estaremos ante conflictos aparentes.

a) Ámbitos de conflicto derivados de concretas regulaciones del Derecho Contable Mercantil

En la exposición de los ámbitos de conflicto a los que nos referimos podrían seguirse órdenes diversos pero parece aconsejable seguir la sistemática que, hasta el momento, venimos utilizando y que, como es sabido, divide los grandes problemas del Derecho contable en problemas de reconocimiento y problemas de valoración. A su vez en lo que atañe a los primeros, seguiremos la sistemática del

esquema del Balance (art. 175 de la LSA) tratando, en primer lugar, aspectos del activo y pasando, posteriormente, a los del pasivo.

a') Ámbitos de conflicto en el reconocimiento contable

a'') El concepto de bien balanceable en el Derecho Contable Mercantil y su traslado a la disciplina fiscal

Resulta muy difícil en el modelo español de relaciones entre Derecho contable Mercantil y Derecho Fiscal detectar un ámbito de conflicto entre normas mercantiles y fines del Balance Fiscal en el ámbito de la activación, porque el concepto de bien balanceable dista de ser claro, tanto a nivel normativo, como doctrinal. En efecto, para poder referirse con propiedad a un ámbito de conflicto en la activación, es necesario, de forma previa, que el concepto de activo sea claro o, al menos, que exista, en la doctrina, o en la profesión contable, una línea mayoritaria para trazar una línea divisoria entre aquellos gastos que deben llevarse a resultados en el ejercicio en el que se incurre en ellos y aquellos otros que permiten su activación y posterior amortización.

Sin duda, los grandes problemas de la activación se plantean, contablemente, en lo que se refiere al inmovilizado inmaterial, por razones que resultan del todo obvias. Ninguna de las normas que en nuestro Derecho se refieren a este concepto precisan unos criterios generales para distinguir estos activos intangibles de lo que son meros gastos del ejercicio, salvo por lo que se refiere al supuesto, ciertamente marginal, de las donaciones de inmovilizado inmaterial que, en atención a lo previsto en el artículo 176.1º.2 de la LSA¹⁵³, difícilmente podrán dar lugar a la anotación en el balance de un activo¹⁵⁴.

153. En dicho precepto se señala que «el apartado B del activo, "Inmovilizado", incluirá: 2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y bienes similares, si han sido adquiridos a título oneroso sin que deban figurar en la partida 3 siguiente, o creados por la propia empresa».

154. Esta imposibilidad de activación es sostenida por la doctrina mayoritaria en España y en Italia, pero no tanto en atención a las concretas disposiciones normativas, sino siguiendo el criterio de la posible valoración autónoma como elemento decisivo para la activación. En este sentido: PORTALE, Giuseppe B., *I «beni» iscrivibili nel bilancio...*, op. cit., pgs. 271-272. COLOMBO, Giovanni E., *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 186. CARATOZZOLO, Matteo, *Il bilancio d'esercizio*. Milano: Giuffrè, 1998, pg. 408. VICENT CHULIÁ, Francisco, *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 168. En igual sentido se ha pronunciado la jurisprudencia en Italia: Cass. 15 marzo 1984, n. 1759, in Mass. foro it., c. 1984 (citado por BALZARINI, Paola. «I criteri di valutazione dei beni iscritti nello stato patrimoniale». En *Trattato di Diritto Privato* (diretto da Mario Bessone) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola Balzarini et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pg. 204, nota 193. A favor de la activación se ha mostrado AECA (Documento 3: Inmovilizado inmaterial y Gastos Amortizables) señalando que la empresa

Más allá de este criterio, la construcción del concepto de inmovilizado inmaterial será esencialmente doctrinal¹⁵⁵. Y en este sentido se pueden destacar líneas teóricas, muy diversas, algunas de las cuales podrán dar lugar a un conflicto con la finalidad del Balance Fiscal:

a) La posible valoración autónoma como criterio de activación. La escasa doctrina mercantilista española al respecto sigue el criterio de la posible valoración autónoma del elemento patrimonial como requisito único para su activación¹⁵⁶. Con este criterio pretende superarse la tesis tradicional, de marcado carácter iusprivatista, tendente a identificar los conceptos de activo y de bien susceptible de embargo y ejecución. Los motivos que se esgrimen para sostener

receptora de la donación podrá optar por asignar un valor nulo al elemento de inmovilizado inmaterial recibido o reconocer el mismo de acuerdo con su valor venal.

155. Como ha puesto de manifiesto la doctrina española: VICENT CHULIÁ, Francisco «Las cuentas anuales». En *La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*. Madrid: Civitas, 1987, pg. 245. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 164. En términos esencialmente críticos demandando una precisión legislativa del concepto. En términos descriptivos: CUERVO HUERGO, José Carlos. «El tratamiento contable del inmovilizado inmaterial. Posicionamiento de las normas contables españolas respecto a las normas del IASC». En *Técnica Contable*, núm. 617, 2000, pg. 346.

156. VICENT CHULIÁ, Francisco *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 246. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 163-164. Como vimos más arriba la valoración autónoma constituye también el criterio para la activación asumido de forma mayoritaria en la doctrina italiana y alemana. Esta es la tesis que se sostiene de forma mayoritaria en la mejor doctrina comparada. Así en Italia: COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 185-187. También se ha sostenido en la doctrina alemana menos tradicional y muy orientada a las exigencias fiscales en algunos casos; no en vano BAETGE ha calificado a estas tesis como la concepción fiscal de la activación (BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. *Bilanzen...*, op. cit., pgs. 129-131); BEISSE, Heinrich. «Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Implikationen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes». En *Betriebs Berater*, 1980, pg. 639, aunque no se alcanza a saber si expone la tesis de forma estrictamente descriptiva. LAMERS, Alfons. *Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte*. München: Florentz, 1981, pgs. 206 y ss. MOXTER, Adolf. «Selbständige Bewertbarkeit als Aktivierungsvoraussetzung». En *Betriebs Berater*, 1987, pgs. 1846-1851. KUBMAUL, Heinz. *Bilanzierung von Nutzungsrechten an Grundstücken. Zugleich ein Vorschlag zur Interpretation des Begriffs «Vermögensgegenstand»*. En *Steuer und Wirtschaft*, 1, 1988, pg. 59, aunque de forma algo confusa. MOXTER, Adolf. *Das «matching principle»: Zur Integration eines internationalen Rechnungslegung-Grundsatzes in das deutsche Recht*. En *Internationale Wirtschaftsprüfung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Hans Havermann*. Düsseldorf: IDW Verlag, 1995, pg. 491. PLÜCKEBAUM, Rudolf. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 4 B 57. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pgs. 144-147. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 95. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 305. EL 73 Januar 2002.

este concepto, más amplio, de activo no resultan nada claros pero, al parecer, puede fundarse tal criterio en la caracterización del capital social como fondo de explotación empresarial y no como cifra de garantía para los acreedores¹⁵⁷.

Sin perjuicio de que el requisito de la valoración autónoma no pueda compartirse, como explicaremos a continuación, sí que es cierto que su asunción como criterio para la activación en el Balance Mercantil planteará pocos problemas de conflicto con la normativa fiscal. No en vano, la asunción de la valoración autónoma como criterio para la activación en el Balance Mercantil es fruto de un traslado (no justificado) de los criterios fiscales al ámbito jurídico privado.

Sólo existirá un potencial ámbito de conflicto aunque éste sea de carácter residual. Se trata de aquel supuesto para el que no siendo posible la valoración autónoma según las reglas contables y, por lo tanto, estando vetada, según el criterio descrito, la activación en el Balance Mercantil, los criterios de valoración fiscales sí que permitan dicha activación. Nos referimos a las donaciones de inmovilizado inmaterial. La doctrina mercantil, como ya vimos, se inclina en estos supuestos por considerar estos elementos patrimoniales como no activables, en la medida en la que no existe un coste histórico (valor de adquisición o coste de producción) de referencia y el bien no puede valorarse de forma autónoma. Sin embargo, el artículo 15.2.a) del TRLIS prevé que los elementos patrimoniales adquiridos o transmitidos a título lucrativo se valorarán por su valor normal de mercado. Parece evidente por lo tanto, que nos encontramos ante un caso conflictivo, en la medida en que el artículo 10.3 TRLIS parece encomendar la determinación normativa del concepto de activo a las reglas contables, siendo que las normas fiscales de valoración permitirían la activación de este inmovilizado inmaterial. Parece claro también que la no consideración de un elemento patrimonial adquirido a título gratuito en el Balance Fiscal podría ser contraria al principio de capacidad económica.

Aun cuando esta posición mitigue los rigores de la especial resistencia a la activación que parece imponer el principio de prudencia contable, el criterio de activación, propuesto mayoritariamente por la doctrina, no convence y ello por las razones que se exponen a continuación.

Existe una incoherencia manifiesta entre el requisito de activación propuesto (posibilidad de valoración autónoma) y el fin atribuido al patrimonio social por dicha doctrina. Porque, efectivamente, ninguno de los autores citados convence, ni siquiera trata de hacerlo, de que los «elementos patrimoniales» no susceptibles de valoración separada, no integren el fondo de explotación empresarial y no contribuyan a producir renta. En efecto, los bienes inmateriales

157. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 163.

recibidos a título gratuito, cuya activación niega la corriente doctrinal que comentamos, en atención a su imposible valoración separada¹⁵⁸, integran, qué duda cabe, el fondo de explotación empresarial y pueden contribuir, en pie de igualdad, con cualquier otro inmovilizado, material o inmaterial, a producir renta en la sociedad¹⁵⁹.

A mi juicio, la teoría de la susceptibilidad de la valoración separada incurre en un error esencial de concepto. Y es que la posibilidad de valorar cualquier partida no constituye un requisito de la activación, es decir de la inclusión en el balance y posterior recuperación de costes mediante la amortización, sino que, por el contrario, dada la propia naturaleza de las cuentas anuales, es un requisito de cualquier anotación, en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias. En efecto, en la medida en que estos documentos son cifrados, no sería admisible ningún activo (o pasivo) en el balance ni ningún gasto o ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias que no apareciera correlacionado con una cifra (que indicara su valor). Decir que la susceptibilidad de valoración es el requisito único para la activación equivale a confundir, de forma definitiva, el gasto y el activo, en la medida en que, todo gasto que pueda llevarse a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ser valorable), puede activarse anotándolo como activo en el balance. Como vemos, este criterio, por sí sólo, desvirtúa absolutamente las consecuencias que para el activo implica el principio de prudencia y, en esa medida, resulta inaceptable.

De ese modo, y aunque el criterio de la posible valoración autónoma pudiera eliminar los ámbitos de conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal, el criterio no puede acogerse. El concepto de activo en el Balance Mercantil no puede estar condicionado a las exigencias propias del Derecho Tributario, sino que

debe extraerse de los principios del propio Derecho Contable. Si el criterio mercantil de activación provoca ámbitos de conflicto, éstos deberán resolverse por las vías aplicativas o legislativas pertinentes, pero no formulando nuevos conceptos de activo a partir de exigencias exclusivamente fiscales.

b) Criterio nominalista: el catálogo de inmovilizados inmateriales como *numerus clausus*. A continuación, debe exponerse un criterio para la activación, o más bien para su delimitación negativa, que es susceptible de originar importantes ámbitos de conflicto entre los fines propios de los Balances Mercantil y Fiscal.

La asociación española de contabilidad y administración de empresas, en su Documento número 3, dedicado al inmovilizado inmaterial y gastos amortizables, establece que, como consecuencia del principio de prudencia contable, no cabe la existencia de partidas de inmovilizado inmaterial diferentes a las enumeradas en la legislación y en el Plan General de Contabilidad. Esta tesis puede refutarse, con cierta facilidad, partiendo del carácter mínimo de los esquemas del balance, y de la consiguiente posibilidad, o más bien deber, de incluir nuevas voces si los activos por ellas representados no encajan en el contenido de las expuestas en las normas contables¹⁶⁰. Sin embargo, lo que nos interesa en este momento, más que refutar el criterio de activación propuesto, es demostrar que la asunción de semejante tesis puede provocar ámbitos de conflicto importantes.

En efecto, el traslado de este criterio ultraconservador de activación al Balance Fiscal, provocaría que determinados desembolsos que, conforme a la correlación de ingresos y gastos, y a una correcta periodificación, deberían activarse y amortizarse en los siguientes ejercicios, fuesen considerados gastos del período, minorando el resultado y difiriendo tributación. Se trataría, como ya vimos más arriba, de un adelantamiento del gasto, respecto del momento al que dicho gasto correspondería según una correcta periodificación fiscal y, en este caso, también contable. Nos encontramos, de nuevo, ante la tendencial oposición

158. PORTALE, Giuseppe B. *I «beni» iscrivibili nel bilancio...*, op. cit., pgs. 271-272. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 186. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio*. Milano: Giuffrè, 1998, pg. 408. VICENT CHULIÀ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 168. En igual sentido se ha pronunciado la jurisprudencia en Italia: Cass. 15 marzo 1984, n. 1759, in Mass. foro it., c. 1984 (citado por BALZARINI, Paola. «I criteri di valutazione dei beni iscritti nello stato patrimoniale». En *Trattato di Diritto Privato*. (diretto da Mario Bessone) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola Balzarini et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pg. 204, nota 193).

159. Quizás el propio COLOMBO advirtiera, en su primera obra sobre el balance, esta contradicción, afirmando, que los bienes inmateriales adquiridos a título gratuito, podrían ser activados valorándolos según su capacidad de producir renta para la empresa (COLOMBO, Giovanni Emanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 107). Sin embargo, posteriormente, como hemos visto, cambió de parecer, porque quizás, y como le criticó la doctrina italiana duramente, el criterio de valoración propuesto podía conducir a resultados de todo punto arbitrarios (PORTALE, Giuseppe B. *I «beni» iscrivibili nel bilancio...*, op. cit., pg. 272).

160. Admitiendo, y considerando un deber, la ampliación de las voces existentes en los esquemas obligatorios del balance se ha pronunciado la doctrina: en España, VICENT CHULIÀ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 203-204 (y particularmente con referencia al inmovilizado inmaterial en las páginas 263-264), en Italia, PORTALE, Giuseppe B. *I «beni» iscrivibili nel bilancio...*, op. cit., pgs. 255-256. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 82-83. PALMA, Angelo; PIRONDINI, Tertulliano. «Gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico». En *Il Bilancio di esercizio e il bilancio consolidato / a cura di Angelo Palma*. Milano: Giuffrè, 1999, pg. 78. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 163-165, en Alemania, ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, Publg nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 2. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 265, Anm 65. BUDDÉ, Wolfgang Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDÉ, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 779 (§ 265, Anm 15).

entre una comprensión estricta del principio de prudencia contable, que tiende al adelantamiento de gastos, y el principio de capacidad económica que impone su correcta periodificación, de conformidad con la contribución del coste del activo a la producción de ingresos.

El ámbito de conflicto es muy semejante al que se ha planteado en Alemania entre la doctrina tributaria, y los autores iusprivatistas que proponen criterios estrictos de activación como el de la ejecutabilidad del bien. En efecto, el gasto en el que incurre la empresa para la obtención de un derecho de aprovisionamiento exclusivo, en caso de seguirse el criterio de la ejecutabilidad del bien para la activación, debería ser considerado gasto del ejercicio. Sin embargo, el principio de correlación de ingresos y gastos, impondría su activación, amortizándolo en los ejercicios durante los cuales el derecho de exclusiva contribuyera a la obtención de ingresos¹⁶¹. En caso de seguirse en España el criterio de activación propuesto por la AECA el conflicto se plantearía en idénticos términos. No obstante, no parece probable que un criterio de esta índole se imponga en nuestro país, pues carece de cualquier apoyo doctrinal y no parece que el ICAC muestre la más mínima inclinación por el mismo.

c) La proyección plurianual del gasto como criterio de activación. Existe un tercer criterio, muy extendido en nuestro país en las Consultas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que toma como elemento fundamental para permitir la activación que el importe desembolsado para la adquisición o producción de un determinado elemento pueda generar ingresos futuros¹⁶². Así, dicha posibilidad de generación de ingresos se configura como criterio esencial para distinguir lo que son meros gastos del ejercicio, y que deben llevarse a resultados en el ejercicio en que se incurra en ellos, y los verdaderos activos cuyo

valor de adquisición o coste de producción debe distribuirse en los períodos de su vida útil, es decir, entre aquellos ejercicios durante los que el inmovilizado producirá, o podrá producir, ingresos. Creo que este criterio resulta mucho más adecuado para distinguir los meros gastos del ejercicio de los activos, en la medida en que el propio principio de correlación de ingresos y gastos avala semejante solución¹⁶³.

Si éste fuese en efecto el criterio adoptado para la definición del concepto de activo en nuestro sistema contable, los ámbitos de conflicto entre Balance Mercantil y Balance Fiscal, en nuestro sistema, serían mínimos. Dicho criterio de activación resulta conforme, no sólo con la finalidad atribuida a la amortización tanto en Derecho Contable como en Derecho Fiscal, sino a las restricciones fiscales a la deducibilidad de determinados gastos:

a) La conexión entre el concepto de activo y el de amortización resulta evidente. Cuando un determinado gasto, entendido como desembolso patrimonial y no en sentido técnico contable, puede ser activado, la amortización permite que el valor histórico de dicho inmovilizado material o inmaterial sea llevado a resultados en el período de vida útil de dicho inmovilizado. De esta manera, la amortización requiere la previa activación del bien amortizable y existe un paralelismo necesario entre los conceptos de bien balanceable y bien amortizable. Si esto es así, la función de la activación y la de la amortización, como procesos contables complementarios, no puede diferir en exceso.

La función desempeñada por la amortización dista de ser clara en la doctrina contable y mercantil española y comparada, y pueden detectarse dos posiciones contrarias y claramente enfrentadas, aunque existen también posiciones eclécticas. De un lado, aparecen los partidarios de considerar la amortización como un procedimiento de reparto del coste histórico del bien entre los distintos ejercicios en que éste contribuye a la obtención de ingresos¹⁶⁴. De otro, se ha

161. En este sentido se han manifestado en la doctrina alemana: HENNRICH, Joachim. *Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 147. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 270. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht...*, op. cit., §§ 4,5 Rdnr. 686 (53 Erg.-Lfg. September 2002). SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 740. En el mismo sentido me he pronunciado respecto a las exclusivas comerciales en general para el Derecho español: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. «Régimen jurídico tributario de una figura mercantil: la tributación de las ventajas especiales de fundadores y promotores en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En *Revista Estudios Financieros*, núm. 226, 2002, pgs. 145-146.

162. Así: la Consulta número 1 del BOICAC número 42 de junio de 2000; la Consulta número 1 del BOICAC número 44 de diciembre de 2000 que permite la activación de los gastos de creación de una página web; la Consulta número 3 del BOICAC número 44 de diciembre de 2000 que permite la activación de gastos realizados por la empresa en un inmueble arrendado. Consulta número 5 del BOICAC número 48 de diciembre de 2001 permitiendo la activación del importe satisfecho en concepto de canon de asociación a una franquicia.

163. Este es el criterio que parece sostener el TEAC en su Resolución de 24 de octubre de 2003. Se trataba de dilucidar la deducción o la activación de determinados desembolsos realizados por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades para la adaptación de un local que ostentaba en régimen de arrendamiento financiero. El TEAC descarta el criterio sostenido por el sujeto pasivo –deducción integra del desembolso en el ejercicio como consecuencia de su naturaleza de gastos de primer establecimiento– señalando que: «[...] la amortización completa de los gastos correspondientes a dichas obras en el mismo ejercicio en que se realizan, resultaría contraria al principio de correlación de ingresos y gastos. En consecuencia, la amortización deberá realizarse de forma sistemática en función de la vida útil de los elementos correspondientes [...]».

164. Esta es la posición mayoritaria en la doctrina alemana: SÖHN, Hartmut *Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff*. En *Steuer und Wirtschaft*, 1991, pg. 270. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum*

apuntado que las normas de amortización tienen por objeto cuantificar el gasto que se produce por el mero desgaste de los bienes que intervienen en el proceso productivo, reduciendo su valor histórico a su valor de utilización actual¹⁶⁵. Ciertamente respecto a la amortización del inmovilizado material existen razones de peso para poner en entredicho ambas teorías. Frente a la teoría de la «distribución de los costes»¹⁶⁶ puede oponerse que sólo pueden amortizarse aquellos elementos del inmovilizado cuya utilización tenga un límite temporal (arts. 39 del C. Com y 35.1.b de la IV Directiva), de tal manera que pueden existir bienes que aun contribuyendo a la obtención de ingresos no sean susceptibles de amortización, seguramente por no sufrir depreciación. Por su parte, frente a la tesis del «consumo de valor»¹⁶⁷ puede objetarse que las normas, a la hora de determinar las cuotas anuales de amortización, se ven obligadas a adoptar decisiones *forfaitarias*

HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 253 Tz. 343. WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz. Kommentar*. Band 5. Heidelberg: CF Müller, cop. 1992-2000, § 7 A 6. 7 Erg.-Lfg. Mai 1988. DRESECK, Walter. SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 7, Rz. 2. HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht- §§ 238 bis 339 HGB-4.*, völlig neubearb. Aufl. München: Beck, 1999, § 253 Anm. 202. NOLDE, Gernot; CLAUSEN, Uwe. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*. Band 6 (§ 6b- 7b EStG). 21 Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1950-1996, § 7 Anm. 9, adoptando una posición ecléctica formalmente pero muchas más inclinados hacia la teoría del reparto de gastos. En el mismo sentido se ha pronunciado tradicionalmente la doctrina hacendista italiana: ONIDA, Pietro. *Il bilancio d'esercizio nelle imprese. Significato economico del bilancio*. 4ª edizione. Milano: Giuffrè, 1951, pg. 396. PALMA, Angelo. «Le valutazioni». En *Il Bilancio di esercizio e il bilancio consolidato / a cura di Angelo Palma*. Milano: Giuffrè, 1999, pg. 257. En la doctrina jurídica italiana, quizás por la fuerte influencia alemana en la obra de este autor: DE GREGORIO, Alfredo. *I bilanci delle società anonime nella loro disciplina giuridica*. Seconda edizione. Milano: Francesco Vallardi, 1938, pg. 318. En la doctrina española: ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Colex, 2001, pg. 16.

165. En este sentido la doctrina jurídica italiana: SIMONETTO, Ernesto. *I Bilanci...*, op. cit., pg. 196. SASO, Cosimo. *Le società per Azioni. Tomo terzo. Il bilancio*. (Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale fondata da Walter Bigiavi). Torino: UTET, 1986, pg. 147. JAEGER, Pier Gusto. *Il bilancio d'esercizio delle Società...*, op. cit., pg. 65. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 235-236, aunque con una posición ciertamente ecléctica. BOCCHINI, Ermanno. *Manuale di Diritto de la Contabilità...*, op. cit., pgs. 258-259. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 373-376, aunque con una posición ecléctica. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 183, declarando no obstante una posición intermedia que posteriormente desmienten sus propias afirmaciones.

166. Tomamos la traducción del alemán (*Aufwandverteilungsthese*) del trabajo de ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 15.

167. Tomamos la traducción del alemán (*Wertverzehrthese*) del trabajo de ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 15.

que, en la mayor parte de las ocasiones, alejarán dichas cuotas de la depreciación real del activo.

Sin embargo, creo que la función de la amortización respecto al inmovilizado inmaterial, que constituye la parte del activo más conflictiva a la hora de determinar el concepto de bien balanceable, resulta más sencilla de determinar. En efecto, parece existir un acuerdo generalizado, en la doctrina española, y también en la comparada, en torno a las características especiales de la amortización del inmovilizado inmaterial. La doctrina apunta que, en el supuesto de las amortizaciones del inmovilizado inmaterial, nos encontramos más que ante depreciación de carácter técnico (como en el caso del inmovilizado material) ante una de índole jurídica¹⁶⁸. En esta medida, el criterio para determinar el carácter amortizable de los elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial, más que en su carácter depreciable, debe fijarse en la limitación temporal de su uso. Resulta fácil comprender que en este contexto la función de reflejo de la depreciación del activo pasa a un segundo plano siendo de especial importancia el reparto del gasto entre los ejercicios en que el inmovilizado contribuya a la obtención de ingresos¹⁶⁹.

A mi juicio, esta orientación de la amortización del inmovilizado inmaterial se pone de manifiesto en el propio derecho positivo tanto en el nivel jurídico contable como en el jurídico fiscal. Desde una óptica estrictamente mercantil, y aunque las normas referidas al inmovilizado inmaterial se remitan con frecuencia a las reguladoras del inmovilizado material (Norma de Valoración 4ª del PGC y Regla 1ª de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial) pueden detectarse diferencias importantes en lo que a la amortización se refiere. Mientras que para la amortización del inmovilizado material la depreciación de los bienes por su funcionamiento, uso o disfrute resulta funda-

168. GARCÍA NOVOA, César. *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1994, pg. 101. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 65-66. En la doctrina alemana: HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 487 (§ 253, Anm 320). WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 7 A 268. DRESECK, Walter. SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 7, Rz. 19, aunque con menor rotundidad. NOLDE, Gernot; CLAUSEN, Uwe. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 7 Anm. 120. En la doctrina italiana es menos frecuente esta afirmación, limitándose en el mejor de los casos, a señalar, sin mayores precisiones, que la amortización del inmovilizado material e inmaterial presenta significados y características del todo diversas: CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 410.

169. En este sentido se pronuncia con toda rotundidad: ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 66.

mental (Norma de Valoración 2ª.5 del PGC y Norma Séptima.1 de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material) respecto del inmovilizado inmaterial lo realmente importante, además de los plazos máximos de amortización a los que ya hicimos referencia, es el período durante el que el activo contribuya a la obtención de ingresos (Regla 2ª.10 de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 para los gastos de desarrollo activados; Norma de Valoración 5ª del PGC y Regla 5ª.4 de Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 para el Fondo de Comercio; Norma de Valoración 5ª del PGC y Regla 6ª.2 de Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 para los derechos de traspaso; Norma de Valoración 5ª y Regla Séptima.3 de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 para las aplicaciones informáticas). Esta diferencia también se hace patente en la legislación fiscal y, aunque el apartado primero del artículo 11 del TRLIS se refiera al inmovilizado material e inmaterial, al exigir la depreciación efectiva de los elementos patrimoniales, los párrafos cuarto y quinto del citado artículo referidos a la amortización del inmovilizado inmaterial reflejan, a efectos de la deducción fiscal, exclusivamente plazos mínimos de amortización.

Partiendo de todo lo dicho hasta este momento, parece claro que el criterio de activación propuesto (contribución a la obtención de ingresos en ejercicios futuros) resulta conforme con la función que cumple la amortización respecto del inmovilizado inmaterial. En efecto, si un determinado gasto puede activarse en atención a su capacidad de producir renta en ejercicios futuros, esto resulta perfectamente congruente con el hecho de que el gasto activado se distribuya, en forma de amortización, en los ejercicios siguientes, de conformidad con dicha capacidad para producir renta.

b) Decíamos más arriba que el criterio propuesto para la activación era también acorde con el concepto de gasto deducible que maneja la legislación fiscal. Desde luego dicho concepto constituye, aún hoy, una página por escribir del Derecho Tributario Empresarial pues la doctrina no termina de ponerse de acuerdo sobre si el nuevo artículo 14 de la Ley del Impuesto ha supuesto una innovación respecto al concepto de gasto necesario de la Ley 61/1978. Independientemente de la posición que se adopte respecto a esta polémica lo que sí parece evidente es que el TRLIS, en sus artículos 14.1.e) y 19.1, ha asumido, como principio básico a efectos de la consideración de concepto de gasto deducible y de la imputación temporal, el principio de correlación de ingresos y gastos¹⁷⁰. Parece claro que si el cri-

terio para la activación de un determinado desembolso es, precisamente, que el activo pueda producir ingresos en ejercicios futuros, la amortización del coste histórico del inmovilizado en los ejercicios en los que éste contribuya a obtener ingresos, resulta mucho más acorde con el concepto de gasto deducible que la consideración total del desembolso como gasto en el ejercicio del mismo. La activación coadyuva a la correcta periodificación contable, pero también a la correcta periodificación fiscal, en la medida en que la correlación de ingresos y gastos, como hemos visto, constituye también un principio esencial en este campo¹⁷¹.

A partir de lo dicho, parece fácil concluir que la adopción de este criterio de activación en el Balance Mercantil hará difícil que existan ámbitos de conflicto en lo que al concepto de activo se refiere con las finalidades propias del Balance Fiscal. Quizás, la mejor prueba de cuanto estamos diciendo, sea que el concepto fiscal de bien económico, elaborado inicialmente por el *Reichsfinanzhof*¹⁷², y mantenido posteriormente, y hasta la actualidad, por la doctrina y la jurisprudencia alemanas, contiene, como exigencia fundamental que el «activo» sea capaz de generar ingresos futuros¹⁷³.

171. Algunos sectores de la doctrina española ya se han manifestado en un sentido muy similar al aquí propuesto conectando la amortización, entendida como reparto del coste de un activo entre los ejercicios en que previsiblemente éste contribuirá a la obtención de ingresos, y el concepto de gasto en el Impuesto sobre Sociedades: POVEDA BLANCO, Francisco. «Tratamiento fiscal de las amortizaciones». En *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, pg. 151. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 58-60.
172. RFH v. 27.3.1928 I A 470/27, RStBl 1928, 260, 261 (referida a una prohibición de competencia asumida por contrato) (citada por COSTEDE, Jürgen. *Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern...*, op. cit., pg. 116, nota 8).
173. La doctrina se opone recientemente al criterio aunque en todas las definiciones del bien económico sigue pesando la formulación tradicional que en su día enunció el RFH: PLÜCKEBAUM, Rudolf. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 4 B 57. COSTEDE, Jürgen. *Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern...*, op. cit., pgs. 115-116, en términos descriptivos. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 95. SCHREIBER, Jochem. En Blümich. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr 305, aunque después de aportar la definición tradicional, critica este criterio de activación refiriéndose al más que confuso concepto de los bienes económicos de corta vida (*kurzlebige WG*). SCHREIBER, Jochem. En Blümich. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Anm. 599, aunque más tarde se refiere de forma crítica a este criterio para la activación aduciendo que las campañas de publicidad, teniendo una utilidad plurianual no resultan activables (*sic*). TIEDCHEN, Susanne. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Band 6 (§ 6b- 7b EstG)*. 21 Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1950-1996, § 5 Anm. 353, Lfg. 205 Januar 2002, aunque critica el criterio aduciendo la existencia de bienes económicos de corta vida y su inutilidad para el activo no inmovilizado.

170. En este sentido se ha pronunciado la doctrina española: DE LUCAS, JAVIER; ANTÓN, ÁLVARO; LLANSÓ, Macarena. «Ingresos y Gastos (arts. 11, 12, 13 y 14 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 297-298. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 294.

Como vemos, es el del concepto de activo uno de esos campos en los que puede hablarse, en puridad, de un conflicto aparente. Sólo si se opta contablemente por un criterio de activación determinado (el más apegado a los conceptos jurídico-privados) se plantea un conflicto entre las finalidades propias del Balance Mercantil y del Balance Fiscal. Sin embargo, una correcta interpretación del Derecho Contable, que no pase, desde luego, por una imposición de criterios fiscales en el Balance Mercantil, salva el conflicto, sin necesidad de acudir a instrumentos aplicativos de otro orden.

Las tesis sostenidas hasta este momento pueden ilustrarse con un ejemplo, para entender los efectos sobre el beneficio contable de las distintas tesis sobre la activación y la repercusión de las mismas sobre el Balance Fiscal. Un caso paradigmático, en el que la aplicación de las diversas tesis sobre la activación da lugar a consecuencias muy diversas en los Balances Mercantil y Fiscal, es el de los gastos de publicidad para el lanzamiento de un nuevo producto. Las alternativas que, en principio, se le presentan a la empresa son las de llevar la totalidad de los gastos a resultados, en el ejercicio en el que se incurre en ellos, o la de activarlos y amortizarlos durante los períodos que abarque su vida útil. Lógicamente la decisión sobre una u otra alternativa dependerá del criterio abstracto de activación que se siga. Si se adoptan los criterios de la valoración separada o de la proyección plurianual parece bastante evidente que estos gastos deberán activarse y amortizarse en los períodos que abarque su vida útil. Estos gastos de publicidad son susceptibles de percepción y valoración económica separada y conllevan, en todo caso, la posibilidad de una proyección plurianual en el sentido de que colaboran a la obtención de ingresos en más de un ejercicio¹⁷⁴. De seguirse los criterios citados, parece bastante claro que el concepto de activo, correctamente entendido, no daría lugar a ámbito de conflicto alguno en el Balance Fiscal. Sin embargo, si se adopta la tesis formalista de la AECA, estos gastos de publicidad, con clara vocación de proyección plurianual, deberían llevarse a resultados en el ejercicio en el que se incurra en ellos, en la medida en que no aparecen entre los inmovilizados inmateriales concretos cuya activación se permite.

La consideración, como gastos del ejercicio, de estas campañas publicitarias, daría lugar a un conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal, ajena, como hemos visto, a las consideraciones propias del principio de prudencia. El principio del gravamen de la capacidad económica efectiva impone una correcta periodificación de ingresos y gastos que viene representada, esencialmente, por la

correlación que entre estas dos magnitudes pueda establecerse. La consideración como gasto del ejercicio de un desembolso de proyección plurianual implicaría una periodificación incorrecta, en la medida en que se impondría la deducción de un volumen de gasto que no contribuye, en su totalidad, a la obtención del ingreso. La adopción del criterio de activación propuesto por AECA daría lugar, en el Balance Fiscal, a un diferimiento de gravamen (anticipación de gastos) contrario al principio de capacidad económica.

b'') Las ayudas contables/Activos ficticios/Gastos amortizables

Referirse a este concepto resulta especialmente difícil en la medida en que no existe, ni en el Derecho español ni en el comparado, un consenso terminológico-conceptual sobre las partidas contables a las que nos referiremos a continuación.

Plasmar la realidad a la que pretendemos hacer referencia en una definición de carácter técnico supondría tomar partido, *a priori*, por una de las líneas doctrinales que se han desarrollado para dar explicación a estas partidas. En cualquier caso, para situar el debate de forma preliminar, podría decirse que las ayudas contables constituyen partidas de activo¹⁷⁵ a las que no se han aplicado todos los requisitos, exigidos normalmente, para la activación. Además de esta definición general, puede resultar bastante ilustrativo, antes de entrar en mayores precisiones, hacer referencia a las partidas contables a las que, tradicionalmente, se ha atribuido esta consideración. Siguiendo la normativa española, aunque en el Derecho comparado los ejemplos son los mismos, se viene calificando tradicionalmente como activos ficticios o gastos amortizables, a las cuentas de activo del Subgrupo 20 (Gastos de establecimiento) que abarca las cuentas 200 (Gastos de constitución), 201 (Gastos de primer establecimiento) y 202 (Gastos de ampliación de capital) y del subgrupo 27 (Gastos a distribuir en varios ejercicios) en los que se encuadran las cuentas 270 (Gastos de formalización de deudas), 271 (gastos por intereses diferidos de valores negociables) y 272 (gastos por intereses diferidos).

174. Como ha hecho notar la doctrina italiana, conviene distinguir los gastos de publicidad de proyección plurianual, de aquellos otros de carácter ordinario que se realizan de forma recurrente. Estos últimos deberán anotarse como gastos del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 208 (nota 205).

175. La doctrina alemana no centra las ayudas contables de forma exclusiva en el activo, refiriéndose de un lado a las ayudas contables activas y, de otro, a las pasivas. El efecto de «embellecimiento» del resultado que, como veremos, constituye el resultado esencial de la existencia de estas ayudas, puede lograrse, en efecto, eliminando un gasto del ejercicio a través de la activación o posibilitando que no se refleje una provisión en el ejercicio correspondiente. En este sentido: RICHTER, Heiner. *Bilanzhilfposten in Handelsbilanz und Steuerbilanz*. En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1988, pg. 150. VEIT, Klaus-Rüdiger. *Generelle Aufwandrückstellung (§ 249 Abs. 2 HGB) als Bilanzierungshilfe?* en *Der Betrieb*, 1991, pgs. 2045-2047. VEIT, Klaus-Rüdiger. *Die Funktionen von Bilanzierungshilfen...*, op. cit., pg. 101.

En el panorama jurídico europeo pueden detectarse dos líneas doctrinales fundamentales en torno a la consideración de estas partidas de activo:

1) De un lado, encontramos la posición sostenida por la totalidad de la doctrina alemana actual. Para estas partidas de activo se ha acuñado el término de ayudas contables activas y se definen como opciones contables de activación a las que no subyace un bien económico o ajuste por periodificación¹⁷⁶ 177. Respecto a lo que no existe un acuerdo total, en la doctrina alemana, es en lo referente a las razones que justifican la concesión de dichas ayudas. Resulta evidente que la periodificación de lo que, en principio, sería un gasto implica una elevación automática del resultado del ejercicio en el que se produce el desembolso. Sin embargo, más allá de esa evidencia, el desacuerdo en la doctrina alemana es importante pues, de un lado, trata de justificarse la ayuda en la evitación de un excesivo endeudamiento de la sociedad¹⁷⁸ y, de otro, se rechaza dicho fundamento¹⁷⁹, alegando que el aumento de beneficios, al que las ayudas contables dan lugar, despliega su eficacia de cara a la información externa, llegando a calificarse de mejora «óptica» del balance¹⁸⁰.

176. Traducimos el término alemán *Rechnungsabgrenzungsposten* como ajustes por periodificación. Parece la traducción más adecuada si se tiene en cuenta la coincidencia casi literal entre el artículo 186 de la LSA y el § 250 del HGB.

177. Ésta es la definición generalmente admitida en la doctrina alemana mercantil y fiscal: DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Aktivierungsfähigkeit handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen in der Steuerbilanz*. En Betriebs-Berater, 1980, pgs. 1516-1517. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 25. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 155. STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung...*, op. cit., pg. 132. GÜNTHER, Barbara. *Aktivische Bilanzierungshilfen im deutschen und französischen Bilanzrecht*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 1999, pg. 137. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 49. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...* op. cit. pg. 832, § 269, Rn. 1. Kempermann. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., pg. 53, § 5, Rdnr. B 94. SCHREIBER, Jochem. En Blümich. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., pg. 74, § 5, Rz. 316-317. TIEDCHEN, Susanne. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 364. Lfg. 205 Januar 2002.

178. DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Aktivierungsfähigkeit handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen...*, op. cit., pg. 1516. CHMIELEWICZ, Klaus. «Vereinheitlichung der Rechnungslegung durch ein rechtsformunabhängiges Rechnungslegungsgesetz». En *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 1980, pg. 38. SÖFFING, Günther. *Der Geschäfts- oder Firmenwert*. En Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pg. 599. FREE-RICKS, Wolfgang. *Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs*. En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROß-FELD, Bernhard. (Hrsg.) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pg. 258. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., pg. 832, § 269, Rn. 1.

179. En sentido crítico frente a la tesis del sobreendeudamiento: RICHTER, Heiner. *Bilanzhilfposten in Handelsbilanz und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 152. VEIT, Klaus-Rüdiger. *Die Funktionen von Bilanzierungshilfen...*, op. cit., pg. 103. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und*

Creemos que, en España, y aunque la terminología alemana no se haya asumido, en la doctrina contable, y en gran parte de la propia doctrina fiscal, rige una concepción semejante de estas partidas de activo. En efecto, en España se ha acuñado el término «activo ficticio» para hacer referencia a estas partidas, dejándose claro que no se trata de verdaderos activos, ni la recuperación de su coste constituye una verdadera amortización¹⁸¹.

2) La segunda línea doctrinal que ha tratado de explicar y encuadrar estas partidas del activo es la desarrollada en Italia desde los años setenta, en el sentido de afirmar la imposibilidad de tildar dichos activos de ficticios o irreales. COLOMBO, defensor principal de esta tendencia doctrinal, señala que dichos activos pueden clasificarse, en todo caso, como «ideales», si en tal sentido se entiende que no corresponden a bienes singularmente individualizables. Prosigue este autor señalando que la inscripción en el activo de estos gastos no obedece a la necesidad de liberar parcialmente a los socios de la pesada carga de las normas de garantía (como supondría la calificación de ayuda contable) y que dicha inscripción sólo será posible si los gastos presentan una posibilidad de contribución futura a la producción de ingresos¹⁸². En este sentido se pronuncia la mejor doctrina italiana del momento¹⁸³.

Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 5. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 269 Anm. 8. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. Beck'scher Bilanz-Kommentar..., op. cit., pg. 882 (§ 269 Anm 16). GÜNTHER, Barbara. *Aktivische Bilanzierungshilfen im deutschen...*, op. cit., pgs. 308-310, aunque reconociendo ciertos casos (excepcionales) en que las ayudas contables pueden cumplir tal función).

180. RICHTER, Heiner. *Bilanzhilfposten in Handelsbilanz und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 152.

181. En este sentido: POVEDA BLANCO, Francisco. «Tratamiento fiscal de las amortizaciones». En *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, pg. 153. OMEÑACA GARCÍA, Jesús. *Amortización del inmovilizado: tratamiento contable y fiscal*. Bilbao: Deusto, 1991, pg. 11. GARCÍA NOVOA, César. *Las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 71-73. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. «Amortización del inmovilizado (art. 11 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 447. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Marcial Pons, 2000, pg. 91. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 56-58.

182. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 252. Adelanta esta posición, aunque de forma menos precisa en COLOMBO, Giovanni Emanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 120.

183. PORTALE, Giuseppe B. *I «beni» iscrivibili nel bilancio...*, op. cit., pgs. 251-253. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 117-118. PALMA, Angelo. *Le valutazioni...*, op. cit., pgs. 231-233. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 206. En igual sentido, siguiendo a la doctrina italiana: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 502. En contra se han mostrado los sectores más tradicionales de la doctrina mercantilista

Las consecuencias que, para el Balance Fiscal, se derivan de la asunción de una u otra concepción de estas partidas de activo no pueden ser las mismas. Si se sigue la doctrina que considera a estas partidas como ayudas contables o activos ficticios o ideales parece claro que se dará lugar a una situación de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. En efecto, si estos gastos lucen en el activo, exclusivamente por motivos contables, sean del orden que sean, y no por constituir verdaderos activos, no tendría sentido la activación en el Balance Fiscal ajeno, en principio, a las razones que aconsejan la activación contable. Prueba de ello es que la doctrina alemana, orientada en el sentido descrito más arriba, se pronuncia de forma mayoritaria por la imposibilidad de periodificar los gastos que nos ocupan a efectos fiscales, debiendo deducirse éstos, por consiguiente, en el ejercicio de su desembolso.

A este respecto se sigue sosteniendo, en la doctrina alemana, que el precepto que recoge la posible activación de gastos de establecimiento y ampliación de capital (§ 269.II HGB) no constituye uno de los principios de contabilidad ordenada a los que, como vimos, remite el § 5.1 del EStG. Se mantiene, de forma mayoritaria en Alemania, que los §§ 238-263 del HGB, aplicables a las cuentas anuales de todos los empresarios, constituyen los verdaderos principios de contabilidad ordenada (*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*). El resto de párrafos del tercer libro del HGB no pueden incluirse en esta categoría. Tanto la ayuda contable consistente en la posible activación de gastos de establecimiento y ampliación de la empresa (§ 269 HGB) como la activación de impuestos latentes (§ 274.II HGB)¹⁸⁴ se incluyen en los preceptos aplicables, exclusivamente, a las sociedades de capital (§§ 264-340 HGB). Si entendemos la remisión operada en el § 5.1 EStG de forma literal, dichos preceptos quedan excluidos de la regulación del Balance Fiscal, por lo que, en principio, la activación de gastos de establecimiento e impuestos latentes no es posible de cara al cálculo de la cuota por IS¹⁸⁵.

italiana: SIMONETTO, Ernesto. «Le spese di impianto e di ampliamento». En *Rivista di Diritto Civile*, 1967, Parte Prima, pgs. 299-301. SIMONETTO, Ernesto. *I Bilanci...*, op. cit., pg. 163.

184. Éstas dos opciones son las generalmente reconocidas como ayudas contables. Sin embargo, existen otras opciones de diverso género cuyo carácter de ayuda contable resulta dudoso. Por motivos de extensión no podemos entrar en detalle. Sin embargo los derechos de opción que en este sentido han planteado más dudas son la activación de provisiones para riesgos y gastos (§ 249 Abs 2 HGB) y la activación del fondo de comercio (§ 255 Abs. 4). Sobre el carácter de ayuda contable de las provisiones para riesgos y gastos puede consultarse: VEIT, Klaus-Rüdiger. *Generelle Aufwandrückstellungen...*, op. cit., pgs. 2045-2047. Respecto al carácter de ayuda contable o derecho común de opción de la activación del fondo de comercio puede consultarse: KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pgs. 95-97 (con abundantes referencias bibliográficas en las notas 170-174). SÖFFING, Günther. «Der Geschäfts- oder Firmenwert». En *Handelsrecht und Steuerrecht*. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pgs. 593-614.

Sin embargo, no es ésta la razón fundamental para sostener que, concibiendo estas partidas de activo como ayudas contables, se plantea un conflicto entre las finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal. Admitir la periodificación de estos gastos supone equiparar los activos reales y los ideales, impidiendo que un gasto se deduzca en el ejercicio al que corresponde, por motivos de estricta técnica o necesidad contable. En definitiva, la finalidad de las ayudas contables es absolutamente ajena a la finalidad propia del Balance Fiscal. En este sentido, debe entenderse el motivo fundamental con el que la doctrina alemana justifica que las ayudas contables queden al margen de la determinación material: como su propia definición indica, a ellas no subyace un bien económico o ajuste por periodificación, requisito necesario, desde la perspectiva de la capacidad económica, para anotar un activo en el Balance Fiscal¹⁸⁶.

Siguiendo una lógica semejante, y teniendo en cuenta la consideración de estas partidas como activos ficticios en la doctrina mayoritaria española, sería lógico, sobre todo a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, que la doctrina se hubiera planteado el posible conflicto que implica la activación de estos gastos

185. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht*. München: C.H. Beck, 1996, pg. 128. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 156. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 26. RICHTER, Heiner. *Bilanzhilfsmittel in Handelsbilanz und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 152. BÖRNER, Dietrich. «Bilanzrichtlinien-Gesetz und Steuerbilanzpolitik – Zur Neuordnung der Handlungsspielräume». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1986/1987, pg. 207. STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung...*, op. cit., pg. 133. (Aunque este autor prefiere adoptar una postura conciliadora de orden descriptivo señalando, junto a otras, la posibilidad de que la activación derivada de ayudas contables no determine el Balance Fiscal. En igual sentido se ha pronunciado en Alemania la jurisprudencia (Bundesfinanzhof, Sentencia de 28.1.1954, BStBl III 1954, 109; Sentencia de 14.6.1955, BStBl III 1955, 221) y la Administración: Schreiben des Bundesminister der Finanzen vom 27.4.1970 IV B/2, p. 2144.

186. DÖLLERER, Georg. «Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz». En *Betriebsberater*, Heft 12, 1969, pg. 506. KAMMANN, Evert. «Bilanzansatzwahlrechte» in *der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 112. DZIADKOWSKI, Dieter. *Die Aktivierungsfähigkeit handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen...*, op. cit., pg. 1519. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Handelsbilanz und steuerrechtliche Gewinnermittlung». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1991, pg. 286. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 5. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 269 Anm. 1. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 317. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 32. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., p. 882 (§ 269 Anm 18). DZIADKOWSKI, Dieter; HENSELMANN, Klaus. *Verhältniss von Handelsbilanz und Steuerbilanz*. En Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung..., op. cit., Band I, B 120, Rz. 78, EL 14, Juli 2000. TIEDCHEN, Susanne. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 320. Lfg. 205 Januar 2002.

en el Balance Fiscal. Sorprendentemente esto no es así y la doctrina, sobre todo tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, reconoce, de forma acrítica, la deducibilidad fiscal del saneamiento (amortización) del activo ficticio¹⁸⁷. Lo mismo debe decirse de la doctrina administrativa que, acudiendo al artículo 10.3 de la LIS, acepta, de forma incondicional, la activación de dichos gastos tal y como se prescribe en las normas contables¹⁸⁸.

Creo que las llamadas ayudas contables no dan lugar a ámbitos de conflicto en el sentido aquí referido, pero no por la razón meramente formalista que alega la doctrina española, sino por el propio concepto de ayuda contable (activo ficticio) que se maneja. Hablar de ayudas contables, de activos ficticios o incluso de gastos amortizables, término este último felizmente desterrado en nuestra legislación contable y fiscal, supone partir de un concepto de bien balanceable muy estricto. En efecto, si sólo se consideran incluibles en el activo aquellos elementos patrimoniales susceptibles de ejecución o transmisibilidad separada, parece lógico calificar, como activo ficticio, todas aquellas activaciones que no obedezcan a este patrón. Sin embargo, y como hemos visto, el concepto de bien balanceable ha ido sufriendo un proceso paulatino de ampliación en los últimos años que, independientemente del criterio de activación que se estime adecuado, ha terminado por arrumbar los conceptos materialistas clásicos. En efecto, si se asume como criterio óptimo de activación la capacidad futura de producir ingresos por parte del elemento patrimonial, deberá convenirse que la frontera entre el «activo real» y el «activo ficticio» se desvanece, sobre todo en el ámbito del inmovilizado inmaterial. Prueba de ello es el difícil encaje de determinadas partidas discutidas en los propios sistemas contables internos, y a las que las diversas normativas contables europeas han dado soluciones distintas, aún partiendo de posiciones no excesivamente alejadas. Es el caso prototípico de los gastos en investigación y desarrollo que la normativa contable española permite activar en determinados supuestos como inmovilizado inmaterial¹⁸⁹, mientras que la doctri-

na italiana los califica de forma mayoritaria como coste plurianual¹⁹⁰, impidiendo la normativa alemana su activación con su consiguiente llevanza a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio del desembolso¹⁹¹.

Así las cosas, si el criterio de activación más adecuado es el de la posibilidad de producción de ingresos en ejercicios futuros, los gastos de establecimiento y otras partidas del activo que pudieran calificarse en su caso como activo ficticio merecerán el mismo tratamiento, contable y fiscal, que el inmovilizado material e inmaterial. Es decir, si la razón para activar un determinado inmovilizado inmaterial es, como vimos más arriba, la posibilidad de que el gasto incurrido ayude a la obtención de ingresos en ejercicios futuros, no tiene excesivo sentido plantearse la posibilidad de que exista un ámbito de conflicto entre Balance Mercantil y Balance Fiscal, porque la razón para que figuren en el activo los gastos de establecimiento y los activos ficticios correspondientes es precisamente el de la periodificación del gasto, en atención a la hipotética contribución a la obtención de ingresos de los gastos activados. Y ello concuerda perfectamente con una idea cada vez más presente en la doctrina contable y fiscal europea: que las «ayudas contables» suponen en realidad mecanismos de periodificación correcta, más que instrumentos que permitan excepciones puntuales a las exigencias del principio de prudencia¹⁹².

se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial incluyen a los gastos de investigación y desarrollo en esta categoría. Sorprendentemente AECA se ha decidido en su Documento número 3 dedicado al Inmovilizado inmaterial y los Gastos amortizables por considerar a los gastos de investigación y desarrollo dentro de esta segunda categoría alegando que fracasado un proyecto, se procede a su saneamiento.

187. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 447. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1998, pg. 447. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 91, aunque reseñando que la amortización de los activos ficticios no puede ser conceptuada como tal sino como imputación de un gasto a ejercicios futuros.

188. En este sentido: Consulta de la AEAT de 7 de junio de 1996; Consulta de 21 de octubre de 1997. Consulta de 24 de junio de 1999.

189. No cabe deducir otra cosa de las disposiciones que hacen referencia a esta partida. De un lado el artículo 176 de la LSA al desglosar el inmovilizado incluye los gastos activados de investigación y desarrollo dentro del inmovilizado inmaterial. Por su parte, el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 5ª y la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 por la que

190. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 256. PALMA, Angelo. *Le valutazioni...*, op. cit., pg. 231. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 117. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 207. Hay que recalcar en cualquier caso que dicha calificación no despliega efectos jurídicos en Italia en la medida en que en ese país se sostiene un concepto muy particular, al que ya hemos hecho referencia, de estas partidas de activo. En cualquier caso el artículo 2424 del *Codice civile* italiano incluye a los gastos de investigación y desarrollo en la rúbrica dedicada al inmovilizado inmaterial.

191. NIEMANN, Ursula. *Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht: Bilanzierung, Bewertung, Sonderfälle*. Bielefeld: Erich Schmidt, 1999, pgs. 163-164. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 270. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 740. ELLROTT, Helmut. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 1260 (§ 289 Anm. 40).

192. En la doctrina alemana ya desde hace tiempo se considera a las ayudas contables como mecanismos que permiten la periodificación de gastos en pos de un cálculo ajustado del beneficio del período: KÜTING, Karlheinz. «Bilanzpolitische Bedeutung von Bilanzierungshilfen nach altem und neuem Recht». En *Betriebs Berater*, 1984, pg. 649. FREERICKS, Wolfgang. *Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs...*, op. cit., pg. 251. SÖFFING, Günther. *Der Geschäfts- oder Firmenwert...*, op. cit., pg. 599.

c") *Las provisiones para riesgos y gastos*

Desde la óptica general del principio de prudencia contable, en su vertiente de asimetría, hicimos referencia, más arriba, a la tendencial oposición que podía plantearse entre el principio de capacidad económica y la dotación de provisiones para riesgos y gastos, si es que éstas eran admitidas como deducibles en el Balance Fiscal. Sin embargo, esa posición, exagerada en una primera aproximación, debe matizarse ahora; se trata, en este momento, de determinar, de un modo preciso, qué provisiones pueden dar lugar a un conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal.

Dijimos más arriba que las provisiones para riesgos y gastos constituían gastos de manifestación futura anticipados al presente. Sin embargo, el hecho de que se trate de gastos de manifestación futura no es suficiente, por sí sólo, para entender que cualquier provisión determine un traslado de beneficios entre ejercicios, con el consiguiente gravamen de una capacidad económica no actual. A efectos de detectar la existencia de una zona de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal, la manifestación de un gasto, entendida como su desembolso, resulta indiferente. Mucho más importante, a estos efectos, es el criterio que liga el gasto de manifestación futura al ejercicio de dotación de la provisión.

La propia doctrina española ha hecho ver que la existencia de provisiones para riesgos y gastos no supone, o no debería suponer, una cesión del principio de devengo frente a la prudencia contable¹⁹³, en la medida en que «el riesgo pre-

visible o la deuda eventual ya ha nacido como hecho contable en el ejercicio en que se dota la provisión». En esta medida, si bien la provisión supone un gasto de manifestación futura adelantado al presente, ningún adelantamiento cabría detectar respecto a su origen o causación. El gasto se reflejaría en el ejercicio de su devengo, adelantando, de conformidad con las convenciones contables (y también fiscales), la corriente real de bienes y servicios a la corriente monetaria. La misma posición parece mantener la doctrina italiana, que exige que el gasto de manifestación futura tenga su origen en el ejercicio de su devengo (*esercizio di competenza*)¹⁹⁴.

Esta forma de entender las provisiones para riesgos y gastos despejaría cualquier zona de conflicto entre Balance Mercantil y Balance Fiscal, en lo que al pasivo se refiere, en la medida en que los gastos no resultarían adelantados respecto al momento correspondiente de su imputación temporal (el del devengo). Creo, sin embargo, que esta forma de entender las provisiones para riesgos y gastos no obedece a la configuración que la Directiva ha dado a estas partidas del balance y, sólo muy parcialmente, a su defectuosa trasposición al Derecho Español del que seguramente traen causa las confusiones notables que dominan este campo.

La Directiva de Cuentas Anuales distingue, en su artículo 20, dos tipos de provisiones para riesgos y gastos. De un lado, las que tienen por objeto cubrir pérdidas o deudas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción (art. 20.1 de la Directiva). De otro, las que cubren cargas que tengan su origen en el ejercicio o en un ejercicio anterior y que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción (art. 20.2 de la Directiva). La distinción recogida en el citado artículo 20 de la Directiva tiene una importancia fundamental, como ha puesto de manifiesto la Comunicación interpretativa de la Comisión sobre determinados artículos de la cuarta y séptima Directivas del Consejo relativas a las Cuentas Anuales (98/C 16/04). En los puntos 18 y 19 de dicha Comunicación se hace pi-

KUDERT, Stephan. «Offene Fragen bei den Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs. i. S. des § 269 HGB». En *Der Betrieb*, 1992, pg. 439. LITTKEMANN, Jörn. «Ingansetzungs- und Erweiterungsaufwendungen – aus bilanzanalytischer Perspektive». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1994, pg. 214. MUJKANOVIC, Robin. «Der derivative Geschäftswert im handelsrechtlichen Jahresabschluß. Charakter und Auswirkungen in der Gewinn- und Verlustrechnung». En *Betriebs-Berater*, 1994, pg. 895. VEIT, Klaus-Rüdiger. «Die Inanspruchnahme von Bilanzierungshilfen- Ergebnisse einer empirischen Untersuchung». En *Der Betrieb*, 1995, pg. 2129. CHMIELEWICZ, Klaus. *Vereinheitlichung der Rechnungslegung...*, op. cit., pg. 38. En la doctrina italiana: COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 252. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 118. En el mismo sentido se han pronunciado ciertos sectores de la doctrina española: GARCÍA NOVOA, César. *Las amortizaciones...*, op. cit., pg. 72, aunque en este caso resulta extraño que se sostenga semejante posición teniendo en cuenta el concepto estricto de activo mantenido por este autor. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 447. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 500. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 91. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 56.

193. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 418. En el mismo sentido parece pronunciarse la Asociación Española de Contabilidad y Administración de

Empresas que, en su Documento 11, repite en numerosas ocasiones que las provisiones suponen la contemplación en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de «... aquellos hechos que corresponden realmente al ejercicio, aunque no se disponga, de manera completa, de información sobre las circunstancias inherentes a los mismos» o que se identifican con pérdidas correspondientes –y por tanto imputables– al período que se cierra.

194. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 45. BALZARINI, Paola. *La struttura del bilancio*. En *Trattato di Diritto Privato (diretto da Mario Bessone) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola Balzarini et al.)*. Torino: Giapichelli, 2002, pgs. 91-92.

votar la distinción entre provisiones para deudas y pérdidas (artículo 20.1 de la Directiva) y las provisiones para gastos (artículo 20.2 de la Directiva) sobre el hecho de que en las primeras existe una relación con una tercera parte, ya sea de carácter contractual o exclusivamente legal, mientras que en las segundas no existe tal obligación. Se trata de la distinción, muy asentada en la doctrina alemana, entre provisiones con carácter obligacional (*Rückstellungen mit Verpflichtungscharakter*) y provisiones para gastos (*Aufwandrückstellungen*)¹⁹⁵. Como ha señalado la propia Comunicación las provisiones con carácter obligacional se vinculan directamente al principio de prudencia, mientras que las provisiones para gastos obedecen, más bien, a las exigencias de una correcta periodificación contable¹⁹⁶.

Pues bien, además de configurar las provisiones obligacionales como necesarias, en la medida en que no se concede a los Estados miembros la posibilidad de dejarlas al margen de sus legislaciones nacionales, lo que no ocurre con las provisiones para gastos, existe una diferencia fundamental, a nivel jurídico-positivo, entre estos dos tipos de provisiones, que no ha sido advertida por la doctrina. Así,

195. Sobre esta distinción la bibliografía alemana es prácticamente inabarcable: VEIT, Klaus-Rüdiger. *Generelle Aufwandrückstellungen...*, op. cit., pg. 2045. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pgs. 116-117. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 6. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 249 Tz. 27-28, pg. 407. CLEMM, Hermann; ERLE, Bernd. En BUDDÉ, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht- §§ 238 bis 339 HGB- 4, völlig Neubearb. Aufl. München: Beck, 1999, § 249, Anm. 1. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 351. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar. Band 4 (§ 4 a - § 5 Teil C)*. Heidelberg: C.F. Müller, cop. 1992- 2000, § 5 Rdnr. D 12-13. 44 Erg-Lfg. Mai 1993. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...op cit.* pg. 779, § 249, Rn. 26. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 898.**

196. Así se explica que en la doctrina alemana se haga referencia a las perspectivas estática y dinámica de las provisiones, para designar respectivamente las provisiones con carácter obligacional y las provisiones para gastos. En este sentido: KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pgs. 114-115. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 6. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 249 Tz. 21-22, pgs. 405-406. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. D 3-4. Erg-Lfg. Mai 1993. HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Band IV (§ 5 EstG)*. 21 Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1950-1996, § 5 Anm. 60 r [2], EK Lfg. 100 Nov. 1972. La distinción entre provisiones obligacionales y provisiones para riesgos y gastos empieza a ser tímidamente reconocida en la doctrina española: SANZ GADEA, Eduardo. «El resultado contable en el marco del Derecho Contable». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 189, 1998, pg. 185. SANZ GADEA, Eduardo. «La provisión para riesgos y gastos». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 205, 2000, pgs. 59; 63.*

mientras el artículo 20.2 de la Directiva se refiere a cargas que tengan su origen en el ejercicio o en un ejercicio anterior, el primer párrafo del artículo menciona, exclusivamente, las pérdidas y deudas, sin aludir, en ningún momento, al ejercicio en que se originen. Y esta distinción, aunque de manera algo menos clara, se ha trasladado también a nuestra legislación interna pues, tanto el artículo 188 de la LSA como la definición de provisión para riesgos y gastos del cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad se refieren a «gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior y a pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza. Parece que el Derecho Contable tanto a nivel nacional, como a nivel europeo, sólo exige que el gasto se origine en el ejercicio para las provisiones para gastos. En este sentido, sería posible que una provisión obligacional adelantara un gasto, no ya respecto al momento de su manifestación (caja), sino respecto al de su devengo. Si esto fuera así, dichas provisiones podrían contravenir el principio de capacidad económica en su vertiente temporal».

Existe pues, una evidente contradicción entre la concepción mayoritaria de las provisiones para riesgos y gastos en la doctrina y su configuración en los textos positivos a los que hemos hecho referencia. Procede tomar parte en esta disputa, pues de la posición adoptada dependerá el que se pueda o no hablar de una zona de conflicto entre los Balances Mercantil y Fiscal.

A mi juicio, la exigencia, a efectos contables, de que las provisiones obligacionales se tengan en cuenta exclusivamente en el ejercicio en el que se verifica el evento que da lugar a su nacimiento, además de ser contrario, como ya hemos visto, al Derecho positivo, implica una contravención de los principios generales del ordenamiento mercantil-contable. Ya hemos visto que la doctrina italiana y española niegan la existencia de un conflicto entre los principios de prudencia y devengo a la hora de dotar provisiones para riesgos y gastos. De esa manera, considerando que en la provisión, sea del tipo que sea, se imputa el gasto al ejercicio en que éste se ha devengado, pretende alcanzarse un equilibrio entre ambos principios. Lejos de ser así, esta forma de entender las provisiones hace primar el principio de devengo sobre el de prudencia, dejando a éste segundo prácticamente sin contenido en lo que al pasivo se refiere. Esta afirmación requiere ciertas precisiones.

Como vimos más arriba el principio de prudencia contable puede descomponerse, a efectos de entender su contenido, en los subprincipios de realización y asimetría. Ya vimos que mientras el subprincipio de realización implicaba que el balance debía recoger sólo los beneficios realizados a la fecha de cierre, el de asimetría suponía el deber de recoger todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales. Pues bien, entender que el principio de prudencia no entra en conflicto, en el ámbito de las provisiones, con el de devengo implica otorgar al sub-

principio de realización una eficacia que le es ajena, confundiendo con ello las dos claras vertientes del principio de prudencia. Como hemos visto el principio de realización despliega sus efectos respecto a los beneficios, pero nada implica en cuanto a la imputación de los gastos. Sin embargo, las tesis que exigen para la dotación de una provisión para riesgos y gastos de carácter obligacional que el evento que las motiva se verifique en el ejercicio de la dotación, atribuyen al principio de realización una eficacia determinante en el campo de los gastos. Prueba de ello es que, desde hace algunos años, en la doctrina alemana se viene defendiendo la eficacia general del principio de realización para la imputación temporal de ingresos y de gastos. En esta medida se sostiene que un gasto, y por tanto la provisión correspondiente, debe imputarse al ejercicio en que haya contribuido a la obtención de ingresos efectivos. Así se atribuye al principio de realización un efecto de limitación de las provisiones (el gasto de manifestación futura no debe tenerse en cuenta si alimenta ingresos futuros) y otro de ampliación de las mismas (los gastos de manifestación futura deben tenerse en cuenta si han alimentado ingresos ya realizados)¹⁹⁷.

Es fácil entender que semejante posición conduce a una mutilación injustificada del principio de prudencia, en la medida en que, uno de sus subprincipios, el de asimetría, aparece desvirtuado. Si la dotación de provisiones depende de la realización de los gastos, entendida como contribución a la realización de ingresos, no se alcanza a entender qué clase de asimetría existe entre beneficios/pérdidas e ingresos/gastos, en lo que a su tratamiento temporal se refiere. En este sentido se ha manifestado ya algún sector, no mayoritario, de la doctrina alemana, argumentando precisamente que tal interpretación relega al principio de prudencia contable¹⁹⁸. En España, la mejor doctrina contable ha hecho hincapié en la necesidad de anotar operaciones no devengadas pero cuya incorporación exige el principio de prudencia contable. Se hace referencia a «sucesos iniciados

o con manifestación de puesta en marcha al cierre, con alta probabilidad de ocurrencia futura»¹⁹⁹.

En todo caso, debe quedar claro que nuestro Derecho Contable (artículo 38.1.c del Código de Comercio y Parte Primera del Plan General de Contabilidad) establece una regla para dirimir los conflictos que pudieran plantearse entre los distintos principios contables, haciendo primar, en todo caso, al de prudencia sobre todos los demás. Así, ante una situación respecto a la que el principio del devengo o el de correlación de ingresos y gastos vetaran la dotación de una provisión para riesgos y gastos, esta debería dotarse, si el principio de prudencia así lo exigiera. Estas conclusiones resultan válidas lógicamente para las provisiones con carácter obligacional, en la medida, en que las mismas son derivaciones concretas del principio de prudencia contable; sin embargo la conclusión debe ser muy distinta para las que hemos llamado provisiones para gastos puras, pues, como también vimos, éstas derivaban de la necesidad de periodificar un gasto, imputando a cada ejercicio la parte correspondiente en proporción a su contribución a la obtención de ingresos.

A partir de lo que se ha dicho hasta el momento ya pueden esbozarse algunas conclusiones sobre las zonas de conflicto existentes en el ámbito de las provisiones para riesgos y gastos. Las provisiones que adelanten al ejercicio de su devengo gastos de manifestación futura no plantearán ningún conflicto desde la perspectiva del principio de capacidad económica, en la medida en que no se produce un gravamen de una capacidad económica no actual; la técnica de la provisión se limita a permitir que el gasto se impute temporalmente al período impositivo (ejercicio) que le corresponde siguiendo la convención del devengo y no la de caja. Por el contrario, cuando el gasto se adelante respecto del ejercicio de su devengo sí que existirá una situación conflictiva.

En el seno de las provisiones obligacionales deben distinguirse, con toda claridad, dos categorías, según que la provisión adelante o no el gasto respecto al momento de su causación económica: las provisiones por responsabilidades y las provisiones por pérdidas de explotación futuras. Estos dos tipos de provisiones se diferencian, esencialmente, en la concurrencia o no, de una obligación presente (nacida legalmente o sólo causada económicamente) en la primera modalidad. Por lo tanto, en las provisiones por pérdidas de explotación futuras, no puede hablarse, en el momento de dotar la provisión, de ningún género de obligación presente²⁰⁰.

197. MOXTER, Adolf. *Periodengerechte Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 456. JANKE, Madeleine. *Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht...*, op. cit., pgs. 230-231. GROH, Manfred. «Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1994, pg. 90. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung». En *Deutsches Steuerrecht*, 1996, pg. 907. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 79, 383. CLEMM, Hermann; ERLE, Bernd. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 249, Anm. 36-39.

198. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 49. WOERNER, Lothar. *Zeitliche Zuordnung von Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz. En Steuerliche Vierteljahresschrift*, 1993, pg. 193. WOERNER, Lothar. «Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen – Problematik der "wirtschaftlichen Verursachung"». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift. zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 489-490.

199. CEA GARCÍA, José Luis. *El principio del devengo en el plan general de contabilidad de 1990: una lectura progresista en favor de la imagen fiel*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1993, pgs. 29-30.

200. En este sentido, en la doctrina alemana: HERZIG, Norbert. «Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz. Ausgewählte Fragen zur Bilanzierung von Rückstellungen».

En este sentido, la doctrina alemana ha entendido que las provisiones por responsabilidades (*Verbindlichkeitsrückstellungen*) son consecuencia del principio de realización, en la medida en que los gastos de manifestación futura se imputan al ejercicio en el que alimentan ingresos realizados, mientras que las provisiones por pérdidas de explotación futuras (*Verlustrückstellungen*) obedecen, más bien, al principio de asimetría, pues el gasto (pérdida o quebranto) no sólo se manifestará en el futuro, desde la perspectiva de caja, sino también desde una óptica más general de devengo o, más correctamente, de realización. Creo que la distinción se entenderá mucho mejor con un ejemplo.

Si una sociedad lleva un determinado número de años realizando determinados vertidos contaminantes y, en un ejercicio, recibe una comunicación administrativa de inicio del procedimiento sancionador correspondiente, podrá dotar una provisión por responsabilidades en ese mismo ejercicio. El gasto (sanción) es de manifestación futura, desde una perspectiva de caja (desembolso de efectivo en el momento de imposición de la sanción, o cuando ésta gane firmeza). Sin embargo, la obligación de pago ya se ha causado económicamente, en la medida en que los gastos (sanciones), a los que hace frente la provisión, han alimentado los ingresos de la sociedad durante los ejercicios en los que realizó los vertidos. Estamos ante un caso claro de provisión por responsabilidades.

Ahora tengamos en cuenta una situación muy distinta. Una determinada sociedad se dedica a tomar en arrendamiento y subarrendar locales de negocio. En este ejercicio arrienda a una tercera entidad un inmueble por una cantidad mensual, esperando poder subarrendar el mismo a un precio superior. Sin embargo, un cambio repentino en la demanda de locales de negocios le obliga a subarrendar el local por un precio inferior al coste que para la sociedad representa el arrendamiento. La sociedad podría dotar una provisión para pérdidas de explotación futuras por la diferencia entre el precio pagado como arrendataria y el re-

cibido como subarrendador. Parece evidente que los gastos que se provisionan no han nacido ni legalmente como obligación, ni desde una perspectiva de causación económica. Existe un mero adelantamiento de pérdidas.

Puede concluirse, por lo tanto, que las provisiones para pérdidas de explotación futuras dan lugar a conflictos con la finalidad del Balance Fiscal, en la medida en que adelantan gastos respecto al momento de la causación de éstos, determinando, de ese modo, el gravamen de una capacidad económica no actual. Partiendo de esta idea, el legislador alemán decidió introducir, en 1997, un nuevo ajuste extracontable que prohibía la dotación de provisiones para pérdidas de explotación futuras por contratos onerosos en el Balance Fiscal (§ 5 IV a EStG). Aunque el § 249 HGB permite (en el Balance Mercantil) la dotación de estas provisiones, consideraciones de orden fiscal (principio de capacidad económica), han llevado al legislador alemán a decidir la eliminación de estas provisiones para el cálculo de la base imponible de los impuestos sobre el beneficio²⁰¹.

Lógicamente, los conflictos a los que hacemos referencia se plantean exclusivamente en el ámbito de las provisiones obligacionales, pero no en el de las provisiones para gastos puras (*Aufwandrückstellungen*). Éstas, como vimos, obedecían más que al principio de prudencia contable al de correlación de ingresos y gastos y, en esa medida, el conflicto anteriormente descrito entre los principios de devengo y de prudencia no se produce. Además, tanto la normativa comunitaria como la nacional, exigen que el gasto se haya originado en el mismo ejercicio o en otro anterior. En este supuesto el origen del gasto no debe identificarse con el momento de su devengo²⁰² sino que, por el contrario, debe extraerse a partir del principio de correlación de ingresos y gastos. En este caso, en el que procede utilizar la fórmula ya descrita sobre la alimentación de los ingresos por los gastos in-

En *Probleme des Steuerbilanzrechts*. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pgs. 202-203. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. D 111. Erg.-Lfg. Mai 1993. GROH, Manfred. «Drohverlustrückstellungen nach HGB und IAS». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 207-208. THIEL, Jochen. «Objektivierung der Gewinnermittlung. Wertaufholung und Einschränkung von Rückstellungen». En *Steuerberater-Jahrbuch*, núm. 49, 1997/1998, pg. 321. MOXTER, Adolf. «Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz». En *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pg. 513. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 351; 451. MOXTER, Adolf. *Bilanzrechtsprechung*. 5 Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, pgs. 139-140, aunque en este trabajo los criterios de distinción no resultan del todo claros. CLEMM, Hermann; ERLE, Bernd. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 249, Anm. 51. BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stephan. *Bilanzen...*, op. cit., pgs. 372-374.

201. La doctrina más crítica con el sistema de determinación material, como no podía ser de otra forma, se ha mostrado conforme con este nuevo ajuste: WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht...*, op. cit., pgs. 286-287. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 450. SIEGEL, Theodor. *Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip*. En *Steuern und Bilanzen*, 1999, pgs. 196-197. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Handels- und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 599. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung...*, op. cit., pg. 80. DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip...*, op. cit., pgs. 208-217.

202. Sin embargo, el Documento 14 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, señala, entre los principios con especial incidencia para el Fondo de reversión de Activos (respecto al que se dota una provisión para gastos pura) el de devengo señalando que: «[...] La asignación temporal del gasto derivado de la recuperación del capital invertido debe hacerse a lo largo del período de duración de la concesión y no en el momento en que los activos efectivamente reviertan». A mi juicio en estas afirmaciones late una velada confusión en torno a las funciones de los principios de devengo y correlación a efectos de la dotación de las provisiones obligacionales y no obligacionales.

curridos para su obtención, no se plantea ningún género de conflicto entre diferentes criterios de imputación temporal. Prueba de ello, es que el artículo 13 del TRLIS ha reconocido la deducibilidad fiscal de las provisiones para la recuperación del activo revertible²⁰³ (art. 13.1.2.b del TRLIS) para la cobertura de grandes reparaciones y reparaciones extraordinarias²⁰⁴ (arts. 13.1.2.c y 13.1.2.d del TRLIS) y para los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal (art. 13.1.2.d del TRLIS).

b') *Ámbitos de conflicto en la valoración contable*

a'') *El coste histórico*²⁰⁵. *El problema de la activación de gastos financieros*

El legislador al aprobar el artículo 15.1 de la LIS parece²⁰⁶ no haberse planteado excesivos escrúpulos al asumir los criterios contables generales de valoración. En este sentido, el precepto se encarga de indicar que los elementos patri-

moniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción para, más tarde, en el párrafo segundo, indicar algunas operaciones (más que elementos patrimoniales como dice la ley) que deben valorarse por su valor normal de mercado.

Sin embargo, y dado que este epígrafe se dedica a la búsqueda de ámbitos de conflicto entre los Balances Mercantil y Fiscal, no podemos asumir, sin más, la idea de que la norma fiscal acepta todos los componentes del valor de adquisición y el coste de producción a los que hacen referencia las normas contables. En efecto, tanto el Plan General de Contabilidad como las Resoluciones del ICAC de 30 de julio de 1991 y 9 de mayo de 2000, referidas respectivamente a la valoración del inmovilizado material y la determinación del coste de producción, señalan toda una serie de conceptos que deben, o pueden, incluirse en el valor de adquisición o coste de producción.

Empezando por el primero, la Norma de Valoración 2ª.2 del Plan General de Contabilidad afirma que el precio de adquisición incluye, además del importe facturado, los gastos adicionales hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del activo. La Norma permite, además, la inclusión de gastos financieros siempre que se devenguen antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo. Además, la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 dedica una de sus normas (en concreto la Sexta) a la regulación de la capitalización de gastos financieros en el inmovilizado material.

Por su parte, la Norma de Valoración 2ª.3 del Plan General de Contabilidad define el coste de producción como la suma del precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables a los bienes producidos y la parte de los costes indirectos que razonablemente corresponda a dichos bienes. Por su parte, permite la activación de gastos financieros en condiciones idénticas a las previstas para el valor de adquisición.

Como puede entenderse, el problema esencial se plantea en torno a la posible activación de los gastos financieros. Parece evidente que en este caso nos encontramos ante un derecho de opción en sentido estricto en la medida en que la activación o no de los gastos financieros no aparece condicionada por el fin específico de la norma o por la realidad a la que esta hace referencia. El verdadero problema consiste, en todo caso, en entender si los gastos financieros forman parte, *per se*, del coste histórico y, por tanto, su no activación daría lugar a una reserva oculta de valoración de las que se tratarán en el siguiente epígrafe, o si, por el contrario, el valor de adquisición o coste de producción no incluyen las partidas de gastos financieros, permitiendo la ley, como ayuda contable (a las que ya hemos hecho referencia más arriba) su inclusión en el activo. Porque, según se adopte una posición u otra, las consecuencias serán muy distintas en lo que a la detección de ámbitos de conflicto entre los Balances Mercantil y Fiscal

203. Como vimos más arriba no existe ni en la doctrina contable ni en la mercantil española una distinción clara entre las provisiones obligacionales y no obligacionales. Sin embargo afirmaciones vertidas en algunos trabajos avalan la inclusión del Fondo de Reversión dentro del segundo grupo. Así, por ejemplo, cuando la Asociación de Contabilidad y Administración de Empresas se refiere a las provisiones (entendemos provisiones obligacionales) hace primar como principio contable aplicable el de prudencia (Documento 11, pg. 21) mientras que, al referirse al Fondo de Reversión se hace alusión en primera instancia al de correlación de ingresos y gastos (Documento 14, pg. 18). En este mismo sentido señala CEA GARCÍA: «[...] El mecanismo de reparto e imputación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias debe ser racional y sistemático y debe calcularse de tal modo que logre una adecuada correlación de ingresos y gastos de los distintos ejercicios económicos que dura la explotación de la concesión». CEA GARCÍA, José Luís. *Análisis contable de la reversión de activos*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pg. 31.

204. De igual manera, y aunque el Documento 11 de AECA no se pronuncia expresamente sobre la calificación de las provisiones para grandes reparaciones como provisiones para gastos puras es muy ilustrativo dicho Documento, cuando, haciendo referencia a este tipo de provisiones, señala: «[...] La regla general es que cada ejercicio recoja adecuadamente el coste imputable al mismo, relativo a la reparación futura, correspondiente, en la medida en que ello pueda ser determinable, a los desgastes y consumos incurridos en dicho período».

205. Los problemas, en realidad ámbitos de conflicto, entre las finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal, a los que se va a hacer alusión en este epígrafe podrían encajar sin violencia en otros que ya han sido tratados, o que se tratarán en las siguientes páginas. Así, la activación de los gastos financieros para la determinación del valor de adquisición o del coste de producción, ha sido entendida como una ayuda contable en algunos sectores de la doctrina alemana. Por otro lado, es evidente que la activación de los gastos financieros se plantea, al menos prima facie, como un derecho de opción y en esa medida podría tratarse junto al resto de problemas relacionados con las normas contables de estructura opcional. Sin embargo, la vinculación esencial de estos problemas con la valoración del activo de la empresa aconseja, creo, tratarlos aquí.

206. Ésta es una afirmación que deberá matizarse en la segunda parte de este capítulo cuando afrontemos la vertiente aplicativa de las relaciones entre Balance Mercantil y Fiscal.

se refiere. Si nos encontramos ante el primer caso, podríamos entender la existencia de un ámbito de conflicto en aquellos supuestos en los que se contabilizaran directamente como gastos los financieros, constituyendo así, *prima facie*, una reserva oculta de valoración, es decir una infravaloración del patrimonio. Por el contrario, si la activación de los gastos financieros supusiera, más bien, una ayuda contable, su activación sería la que provocaría precisamente un ámbito de conflicto, al considerarse, a lo que por naturaleza es un gasto, como mayor valor del activo.

- La naturaleza jurídica de la opción de activación de gastos financieros. ¿Ayuda contable u opción de compromiso?

Conviene primeramente aclarar las distintas naturalezas jurídicas a las que estamos haciendo referencia, pues se trata de conceptos no excesivamente extendidos en nuestra doctrina mercantil y contable. Más arriba, tuvimos ocasión de profundizar en el concepto de ayuda contable más correcto desde la perspectiva del Derecho de Balances y llegamos, precisamente, a la conclusión de que los tradicionalmente identificados como activos ficticios no eran tales, sino que obedecían única y exclusivamente a un determinado entendimiento, en exceso estrecho, del concepto de activo. Así, negábamos que los supuestos activos ficticios diesen lugar en el Balance Fiscal a ámbitos de conflicto, en la medida en que constituían verdaderos activos, si se partía de la correcta caracterización contable de estos últimos. Sin embargo, debemos añadir ahora que la conclusión de aquel momento, aún siendo cierta, podría resultar no válida para la generalidad de los casos. En esa medida, procede discutir si la activación de los gastos financieros constituye una ayuda contable de valoración en sentido estricto, como defiende un amplísimo sector de la doctrina alemana²⁰⁷, en la medida en que, frente a otros

supuestos activos ficticios, como los gastos de establecimiento, pueda no verificarse la contribución a la obtención de ingresos en futuros ejercicios.

Y la polémica se desata precisamente porque no es unánime en la doctrina la calificación de las opciones de activación de los gastos financieros, y de otros componentes del coste histórico²⁰⁸, como ayuda contable. Así, un sector minoritario, aunque, a mi juicio, muy autorizado de la doctrina alemana ha propuesto la categoría de los derechos de opción de compromiso (*Kompromißwahlrechte*), entre los que figuran las opciones de activación de distintos componentes del coste de producción. Lo que caracteriza a estos derechos de opción y, en definitiva, lo que justifica, ante un mismo supuesto de hecho, la posibilidad de ordenar diferentes consecuencias jurídicas, es que no existe una respuesta adecuada jurídica, de entre las posibles, a la situación contable que se plantea²⁰⁹. Como ha señalado la doctrina alemana la configuración abierta de la consecuencia jurídica puede obedecer a que la doctrina contable no ha identificado una única respuesta correcta, o bien al hecho de que, aún habiendo sido identificada ésta, las diferencias de concepción contable reinantes en cada uno de los estados miembros han obligado a adoptar un compromiso, en este caso político, para la regulación del supuesto concreto.

Planteadas las posibilidades de calificación jurídica de la activación de gastos financieros, procede pronunciarse sobre la misma. Pero, en primer lugar, debemos hacer alusión a una peculiaridad del sistema de Derecho de Balances español. En efecto, y como hemos visto más arriba, las normas contables permiten la activación de gastos financieros tanto para la determinación del coste de pro-

207. DZIADKOWSKI, Dieter. «Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsrecht». En *Betriebs-Berater*, 1982, pg. 1344. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 170. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 176. VEIT, Klaus-Rüdiger. *Die Funktionen von Bilanzierungshilfen...* op. cit pg. 101, aunque intentando distinguir las ayudas contables de activación de las de valoración. MELLWIG, Winfried. *Herstellungskosten und Realisationsprinzip...*, op. cit., pg. 397. STOBBE, Thomas. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 6 Anm. 465. (Lfg 181 Oktober 1995). GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., pg. 491, § 6, Rz. 173 ELLROTT, Helmut; SCHMIDT-WENDT, Dietrich. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 682 (§ 255 Anm. 502). WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6 B 273. Erg. Lfg. Dezember 1992, aunque calificándola como ficción mercantil y no directamente como ayuda contable. EHMCKE, Torsten. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 6 Rdnr. 500 (EL 60 Oktober 1998).

208. El problema que en España se nos plantea respecto a los gastos financieros resulta más complejo en otros ordenamientos que, como el alemán, reconocen opciones de activación no sólo respecto a estos últimos, sino también para los costes indirectos (§ 255 II,2 HGB) y los gastos generales de administración o dirección de empresa (§ 255 II,3 HGB). Además la opción de activación de los coste indirectos cuenta, en cualquier caso, con el apoyo jurídico positivo del artículo 35.3.b de la Directiva.

209. En este sentido: SIEGEL, Theodor. *Wahlrecht*. En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROBFELD, Bernhard. (Hrsg.) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pg. 421. KROPFF, Bruno. «Vorsichtprinzip und Wahlrecht». En *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift zum 60. Geburtstag von Joerg Baetge*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1997, pg. 73, aunque, en este último caso, con cierta imprecisión, en la medida en que se califica como opción de compromiso a la posibilidad de valoración conforme a diversos métodos de las existencias con precio no individualmente determinable. Aunque nos encargaremos de este derecho de opción más adelante, podemos afirmar ya que su naturaleza resulta peculiar, en la medida en que es posible *a priori* determinar el método más adecuado al caso concreto, que es el que representa de forma más fidedigna el flujo real del almacén. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg. 71.

ducción como para la del valor de adquisición. Sin embargo, no es ésta la posición de las legislaciones de nuestro entorno jurídico más próximo, que sólo han previsto la activación de gastos financieros al definir las partidas que componen el coste de producción, pero no el valor de adquisición²¹⁰. En igual sentido se ha pronunciado la IV Directiva cuyo artículo 35.4 sólo prevé la activación de gastos financieros para la determinación del coste de producción²¹¹.

La doctrina italiana y alemana han tratado de justificar esta distinción sobre la base de que el valor de un bien adquirido no se incrementa por el hecho de que no se financie con dinero propio²¹². De seguir esta tesis, podría solucionarse el problema admitiendo que la activación de gastos financieros en el valor de adquisición supone una ayuda contable, frente a la activación correspondiente en el coste de producción que constituiría un derecho de opción ordinario. No puede compartirse esa tesis.

La consideración sobre la naturaleza de la activación de gastos financieros se ha hecho depender, en exceso, de la magnitud concreta de coste histórico de la que se tratara: valor de adquisición o coste de producción; y, en realidad, resulta

mucho más adecuado, según creo, hacerla depender del concreto tipo de activo adquirido o producido por la empresa. En definitiva, creo que la naturaleza de la opción de activación dependerá más que de la adquisición a terceros o fabricación propia del activo, de que este último constituya parte del inmovilizado o del circulante.

Si se piensa en el sentido de la activación de los gastos incurridos en la adquisición o en la fabricación de un inmovilizado deberá concluirse que la incorporación de gastos financieros al mismo, sólo podrá hacerse por la vía de la ayuda contable, es decir, asumiendo que dicho gasto no forma parte del coste histórico pero permitiendo su activación por motivos de oportunidad. En efecto, vimos más arriba que el concepto de bien balanceable (nos referimos al inmovilizado) debía extraerse partiendo del principio de correlación de ingresos y gastos, de tal manera que podrían activarse aquellos desembolsos patrimoniales capaces de generar ingresos en ejercicios futuros. Si se conecta el criterio de activación propuesto con la valoración del inmovilizado, o mejor, con las partidas que lo componen, creo que debe concluirse, de forma rotunda, que el hecho de que un inmovilizado haya sido adquirido o construido con financiación ajena, en absoluto garantiza una mayor contribución a la obtención de ingresos futuros²¹³. No tendría sentido, por lo tanto, periodificar el gasto financiero pues no se produce *strictu sensu* una correlación entre éste y la obtención del ingreso.

Sin embargo, creo que el criterio debe ser distinto respecto a la adquisición o producción del circulante y, muy en particular, de las existencias. Respecto a éstas los gastos financieros inciden de forma determinante en el coste, y como para las mismas el criterio de activación y valoración, no es la contribución mediante su actividad productiva a la obtención de ingresos, sino la contribución directa mediante su realización, la incorporación de los gastos financieros creo que, en ningún caso, podría ser entendida como una ayuda contable²¹⁴.

210. Así, por ejemplo, la normativa alemana cuyo § 255 sólo prevé la activación de gastos financieros para el coste de producción. En igual sentido el *Codice civile* italiano (art. 2426.1.1º).

211. Debe precisarse que, sorprendentemente, la Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la Cuarta y de la Séptima Directivas del Consejo relativas a las cuentas (98/C 16/04), ha precisado en su punto 42 que «[...] los costes de endeudamiento relacionados con la adquisición de dichos elementos también pueden capitalizarse». Así la Comunicación añade un elemento adicional a la ceremonia de confusión en que las normas contables vigentes han convertido la activación de gastos financieros.

212. En este sentido en Italia: COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni*. Torino: UTET, 1987, pg. 163. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 228. En Alemania en igual sentido: ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband I*. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, p. 347, § 255 Tz. 35. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...* op. cit. pg. 800, § 255, Rn. 3. La doctrina mayoritaria, por el contrario, niega que puedan incluirse como valor de adquisición sin mayores precisiones: STOBBE, Thomas. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 6 Anm. 299. (Lfg 177 Oktober 1994). EHMCKE, Torsten. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 6 Rdnr. 305; 375 (EL 60 Oktober 1998). GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., pg. 481, § 6, Rz. 140. ELLROTT, Helmut; SCHMIDT-WENDT, Dietrich. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 681 (§ 255 Anm. 501). WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6 B 73. 39 Erg.-Lfg. November 1992. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommenssteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht...* op. cit, Band 2. § 6 Rdnr. 169 (54 Erg.-Lfg. November 2002).

213. Obsérvese que en cierta medida utilizamos un argumento paralelo al empleado por la doctrina italiana por negar la activación de los gastos financieros en la determinación del valor de adquisición. Sin embargo, como ya hemos afirmado, preferimos vincular el argumento al tipo de activo adquirido o fabricado.

214. Una posición muy semejante ha adoptado el Tribunal Económico Administrativo Central sobre la base de una normativa muy diferente, pero con un planteamiento muy cercano a lo que aquí se ha defendido y, a mi juicio, de un enorme acierto, por lo que reproducimos literalmente el razonamiento: *Que de los preceptos legales transcritos en los Considerandos precedentes se deduce lo siguiente: 1º) Que el invocado Real Decreto 3061/1979 (RCL 1980, 165 y ApNDL 8162), al establecer en sus artículos 3 y 48 el principio de no activación de intereses se refiere a las inversiones empresariales, es decir, a aquellos elementos patrimoniales que tienen el carácter de inmovilizado para la empresa. 2º) que el apartado 2) del artículo 53 del Reglamento del Impuesto contempla una excepción al principio general, a que hace referencia el apartado 1) del citado artículo, de no inclusión en el precio de adquisición del inmovilizado material de los intereses devengados, al establecer la posibilidad, no la obligación, de incorporar*

Como ya hemos adelantado, la naturaleza jurídica de la incorporación de gastos financieros al coste histórico tendrá consecuencias determinantes a la hora de localizar ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal.

- La naturaleza jurídica de la activación de gastos financieros y los ámbitos de conflicto entre los Balances Mercantil y Fiscal.

La naturaleza jurídica de ayuda contable, que hemos atribuido a la activación de gastos financieros para la determinación del valor de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, debe conducirnos, de forma irremediable, a afirmar la existencia de un conflicto real entre las finalidades propias del Balance Mercantil y Fiscal, que no puede ser solucionado mediante una correcta calificación contable del supuesto de hecho.

Como tuvimos ocasión de defender más arriba, las ayudas contables, en sentido estricto, es decir las activaciones que no obedecen a la concurrencia de un activo o ajuste por periodificación, no resultan admisibles en el Balance Fiscal, en la medida que suponen, por motivos ajenos a las finalidades propias de dicho balance, considerar como activo (y por lo tanto periodificar a través de la amortización) lo que no es sino un gasto del ejercicio. Y en este caso la calificación de ayuda contable en sentido estricto no puede eludirse, como hicimos más arriba respecto a otros gastos, calificados tradicionalmente como tales, pero a los que atribuíamos la condición de activos reales, conforme a un criterio de activación no patrimonial. Y ello es así porque en el caso de los gastos de establecimiento, necesarios para el desarrollo de la actividad normal de la empresa, si se omite el gasto, resulta imposible obtener ingresos de tal manera que no se trata tanto de que el gasto implique un mayor ingreso, sino que este último resulta inconcebible sin el primero. Por el contrario, en el caso de los gastos financieros ni éstos son imprescindibles para el desarrollo de la actividad productiva, ni su concu-

la carga financiera al coste o precio de adquisición de inversiones en activo fijo realizadas o construidas durante un período superior a dos años en base a un proyecto específico individualizado; en este supuesto, la recuperación como gasto deducible de la carga financiera tiene lugar vía proceso de amortización o determinación del incremento o disminución patrimonial. 3º) Que el apartado 3 del artículo 109 del mencionado Texto Reglamentario (RCL 1982, 2783, 2941 y ApNDL 7240) hace referencia a elementos del activo circulante; la carga financiera correspondiente a la obra en curso no se considera gasto financiero ya que obligatoriamente representa un mayor coste de la obra en curso; la recuperación como gasto deducible de la carga financiera, con objeto de mantener la correlación entre ingresos y gastos a que alude el art. 22 de la referida Ley del Impuesto (RCL 1978, 2837 y ApNDL 7226), tiene lugar, si bien de una manera indirecta, en el ejercicio o ejercicios en que se computen los ingresos procedentes de la enajenación de las citadas ejecuciones de obras mediante la reducción del beneficio bruto generado por dicha venta, ya que, como se ha señalado, el costo de los elementos enajenados está incrementado por los gastos financieros.

rrencia determina, como ya vimos, una mayor producción. Constituyen, en definitiva, una verdadera ayuda contable de valoración.

Distintas consideraciones merece la activación de gastos financieros para la determinación del coste de producción o del valor de adquisición del activo circulante. En este caso nos encontramos ante un derecho de opción de valoración, en el que el ámbito de conflicto puede surgir si la no activación del gasto desemboca en la constitución de reservas ocultas de valoración. Este problema debe ser tratado en otro apartado de este trabajo, después de estudiar con detenimiento las opciones contables, su encaje en el Derecho Tributario y las consecuencias de las posibles reservas ocultas constituidas mediante su ejercicio. Remitimos pues su estudio a un momento ulterior.

b") Revalorizaciones contables voluntarias. Las revalorizaciones económicas por imagen fiel.

Más arriba tuvimos ocasión de ocuparnos de las pérdidas de valor del activo inmovilizado y circulante. La necesidad de considerar dichas pérdidas al final del ejercicio, mediante las, incorrectamente denominadas, provisiones de activo era, como vimos, consecuencia directa del principio de prudencia contable en su vertiente de asimetría que obligaba a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales. Ahora se trata de afrontar, también, los problemas que la valoración del activo puede plantear desde una perspectiva constitucional (compatibilidad con el principio de capacidad económica) pero desde la óptica de la revalorización de los activos, señaladamente del inmovilizado.

Cierto es, desde luego, y así lo hicimos notar más arriba, que el principio de prudencia, en su vertiente de subprincipio de realización (sólo los beneficios realizados a la fecha de cierre del balance se recogerán en el mismo) parece ciertamente conforme con el gravamen de una capacidad económica actual. Por su parte, y en materia de valoración, el principio del coste histórico tampoco se muestra especialmente conflictivo desde la óptica que ahora nos ocupa. De hecho, el artículo 15.1 del TRLIS asume el precio de adquisición o coste de producción como criterio básico de valoración de los elementos patrimoniales en el Impuesto. Sin embargo, estas ideas, válidas en términos generales, pueden no resultarlo tanto en determinadas situaciones. Hay casos, los veremos seguidamente, en que determinados sucesos, de carácter fáctico o jurídico, influyen de modo evidente y comprobable sobre el valor de los activos, sin necesidad de que éstos se transmitan. Aun cuando no exista un acto de realización (transacción de mercado) del incremento de valor, es posible, desde una perspectiva lógica, atribuir dicho incremento al ejercicio en el que se ha verificado el suceso fáctico o jurídico que está en el origen de la revalorización. Desde esa perspectiva, postergar el gravamen del incremento de valor al momento en el que se produzca una tran-

sacción de mercado respecto al elemento patrimonial revalorizado, puede conducir al gravamen de una capacidad económica no actual, en definitiva, a un diferimiento de gravamen. Si, como veremos que sostiene la doctrina española de forma prácticamente unánime, las normas contables impiden que las revalorizaciones por imagen fiel influyan, al alza, en los resultados del ejercicio (eso impide también su gravamen), estaríamos, de nuevo, ante un conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal²¹⁵.

No se puede negar que la normativa contable, tanto española como comunitaria, a la hora de apartarse de los valores históricos lo hace, casi siempre, para permitir que se refleje un valor inferior al precio de adquisición o coste de producción. Así, los apartados aa) y bb) del artículo 35.1.c de la IV Directiva, referidos a las correcciones de valor del inmovilizado financiero, y del material e inmaterial respectivamente, los párrafos 1º y 2º del artículo 39 del Código de Comercio, referidos a las reducciones de valor del inmovilizado y del circulante, y las reglas de valoración 2ª.5, 8ª.2, 9ª.5 y 13ª.4 del Plan General de Contabilidad referidas, respectivamente, a las reducciones de valor del inmovilizado material (e inmaterial), valores negociables, créditos no comerciales y existencias. Sin embargo, este dominio apabullante de las reglas que corrigen «a la baja» el coste histórico, consecuencia directa del subprincipio de asimetría en la valoración, no puede hacer perder la perspectiva de análisis²¹⁶.

Las revalorizaciones contables son posibles en el sistema de la Directiva y lo son, además, siguiendo las propias exigencias de las reglas y principios del Dere-

cho contable. Dejando de lado la contabilidad de inflación, a la que la Directiva dedica su extenso artículo 33, debe hacerse referencia a todo un conjunto de revalorizaciones de activos, que obedecen a otro tipo de razones. Tanto el párrafo segundo del artículo 31 de la Directiva como el artículo 38.2 del Código de Comercio han previsto que, en casos excepcionales, no se apliquen los principios generales de valoración (el de coste histórico señaladamente) siempre y cuando se haga constar tal extremo en la memoria, explicándose su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Y la inaplicación de dichos principios no puede identificarse con las correcciones de valor del activo²¹⁷ (provisiones de activo) por cuanto, tanto la Directiva (arts. 31.1.c.cc y 31.2) como el Código de Comercio (arts. 38.2 y 39) distinguen ambos conceptos.

Es conveniente distinguir las actualizaciones de valor que obedecen al fenómeno de la inflación y que, en España, se han realizado tradicionalmente a través de las leyes de actualización y regularización de balances, y aquellas que se justifican en «casos excepcionales» que permiten la inaplicación de los principios de valoración de los elementos patrimoniales. Nuestro interés preferente se centra en el segundo tipo de revalorizaciones pues es posible que su falta de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, pueda dar lugar a un ámbito de conflicto con las finalidades propias del Balance Fiscal. Las actualizaciones de valor por inflación y las revalorizaciones económicas por imagen fiel se diferencian en dos niveles; de un lado, en su propia regulación jurídico positiva, tanto en el Derecho Comunitario como en el nacional y, de otro, a nivel de puro movimiento contable, por sus diferentes efectos sobre el resultado del ejercicio.

En un nivel estrictamente jurídico-positivo, la propia Directiva distingue estos dos sistemas, haciendo referencia, en su artículo 33, a los posibles métodos para la llevanza de una «contabilidad de inflación», permitiendo a los estados, li-

215. La relación entre el principio de capacidad económica y el régimen mercantil y fiscal de las revalorizaciones económicas será objeto de estudio, en mayor profundidad, en el tercer capítulo de este trabajo, cuando reflexionemos sobre la influencia, en el régimen de determinación de la base imponible del IS, de las revalorizaciones por valor razonable en el sistema de los *International Accounting Standards*.

216. Existe doctrina muy abundante, en el sentido de impedir cualquier excepción al valor de adquisición o coste de producción distinta de las reducciones de valor: GONZÁLEZ GONZÁLEZ, José María. «Las revalorizaciones contables en el Impuesto sobre Sociedades». En *Partida Doble*, núm. 35, 1993, pg. 6. Al parecer, la opinión vertida en este último trabajo ha tenido repercusión importante en la práctica, como ha puesto de manifiesto ESTEBAN MARINA, Ángel. «Las revalorizaciones voluntarias en cuentas». En *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994, pg. 87. CAMPO SENTIS, Luis. «Las revalorizaciones voluntarias del inmovilizado material. (Comentarios al hilo de la respuesta del ICAC a una consulta sobre el tema)». En *Partida Doble*, núm. 43, 1994, pgs. 23-25. ORÓN MORATAL, Germán; CUENCA GARCÍA, Mª Ángeles. «Las revalorizaciones contables en el ordenamiento jurídico español». En *Estudios de Derecho Mercantil en Homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont*. Tomo II. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995, pgs. 2661-2663, aunque de forma no del todo rotunda. Esta parece ser también la posición de la jurisprudencia, aunque no definitivamente asentada: Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999; Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1999.

217. Esta parece ser la interpretación que MALVAREZ PASCUAL atribuye a otros autores (MALVAREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 936) cuando afirman: [...] aunque se habla simplemente de «correcciones de valor», sin especificar si las mismas son por incremento o por disminución del mismo, resulta muy dudoso pensar que dicho párrafo se redactara pensando no ya en las revalorizaciones efectuadas a través de la ley, puesto que el término «correcciones de valor» se viene utilizando tanto en la IV Directiva como en la normativa española con el significado de disminución de valor. (NAVARRO GARCÍA, Juan Carlos; GUZMÁN RAJA, Isidoro; PUERTO LLOPIS, Antonio José. «Las revalorizaciones contables voluntarias tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». En *Técnica Contable*, núm. 571, 1996, pg. 547). Sin embargo, no creo que sea esa la tesis sostenida en esas páginas, por cuanto al referirse a las correcciones de valor se hace referencia al artículo 39 del Código de Comercio en el que se regula, efectivamente, una disminución del precio histórico. Es el artículo 38.2 del Código, en el que en ningún momento se hace referencia a las correcciones de valor, el que puede estar refiriéndose a las revalorizaciones de activos.

brememente, la adopción de los mismos, mientras que el artículo 31.2 de la propia Directiva hace referencia a las excepciones a los principios generales de valoración. Esta doble mención normativa de los distintos tipos de revalorizaciones no se ha trasladado de forma mimética a nuestro Derecho, pues el Derecho contable español no ha previsto, de forma expresa, ninguno de los métodos a los que se refiere el artículo 33 de la Directiva. Sin embargo, esa diversidad conceptual sí que puede entenderse implícita en nuestra normativa en la medida en que, mientras que el artículo 38.2 del Código de Comercio hace referencia a la revalorización de elementos del activo por razones excepcionales, nuestra mejor doctrina ha entendido que, en la trasposición de la Directiva, no era necesario que se hiciera mención al sistema de corrección de la inflación, pues implícitamente ya se había optado por el de coeficientes fijados legalmente en la correspondiente Ley de regularización²¹⁸.

La forma de operar, a nivel de movimiento contable, de las revalorizaciones realizadas mediante leyes de actualización y regularización, y de aquellas que deben realizarse en virtud del artículo 38.2 del Código de Comercio, es completamente distinta. La diferencia entre el coste histórico de los activos y el valor resultante de la aplicación del concreto método de corrección de la inflación deberá reflejarse en el pasivo en la cuenta «Reserva de revaluación» según dispone expresamente el artículo 33.2.a de la Directiva²¹⁹, lo que significa, particularmente, que la revalorización no repercutirá sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, por lo tanto, no podrá repartirse como beneficio. Mayores dificultades entraña, a estos efectos, el movimiento contable cuando la revalorización del activo obedece a los casos excepcionales a los que se refiere el artículo 38.2 del Código de Comercio pues, a este respecto, las normas contables no dejan claro si la revalorización debe o no pasar por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. La doctrina española oscila entre la negación absoluta respecto a la posibilidad de que dichas revalorizaciones pasen por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, obligando a destinar la plusvalía a una reserva no distribuible²²⁰, orientación de indudable ins-

piración italiana²²¹, y otras posiciones menos rotundas, aunque tendentes, a mi juicio, a negar la influencia de estas plusvalías sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias²²². A mi juicio, existen razones fundadas para entender que las revalorizaciones que permite el artículo 38.2 del Código de Comercio repercutirán directamente sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, por tanto, sobre los beneficios o las pérdidas de la sociedad²²³. a) Argumentando desde una óptica estrictamente comunitaria, debe tenerse en cuenta que, mientras el artículo 33.2 de la Directiva obliga a reflejar las revalorizaciones debidas a la inflación en la partida reserva de revalorización, el 31.2 de la misma norma guarda silencio respecto a las excepciones a la aplicación de los principios de valoración, norma de la que, como sabemos, se deriva la posibilidad de revalorizar, en casos excepcionales, determinados activos. Así pues, no sería desacertado entender que la intención manifiesta de la Directiva de que las plusvalías debidas a la aplicación de «métodos de contabilidad de inflación» no afecten al resultado del ejercicio, no existe respecto a las revalorizaciones particulares a las que aquí hacemos referencia. Y hay que hacer notar que, aunque el Código de Comercio no ha sabido trasponer con suficiente claridad esta distinción, el Plan General de Contabilidad sí que lo ha hecho, al describir la cuenta 111 (Reservas de revalorización) como aquella en la que se contabilizarán las revalorizaciones de elementos patrimoniales procedentes de la *aplicación de leyes de actualización*. Creo que la doctrina española, y muy en particular el Prof. VICENT CHULIÁ, se ha dejado guiar de forma excesiva por la doctrina italiana en este punto, cuando existe una diferencia fundamental con el ordenamiento jurídico español, que impone soluciones distintas. En efecto, el artículo 2423.4º *in fine* del *Codice civile* señala que los hipotéticos beneficios derivados de la aplicación de las excepciones a los principios de valoración serán inscritos en una reserva no distribuible salvo en la medida del valor efectivamente

218. VICENT CHULIÁ, Francisco *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 270. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Compendio crítico...*, op. cit., pg. 696. ORÓN MORATAL, Germán; CUENCA GARCÍA, Mª Ángeles. *Las revalorizaciones contables...*, op. cit., pg. 2660. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 495. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 493-494. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pg. 205.

219. En el mismo sentido, el Plan General de Contabilidad (Tercera Parte) describe la cuenta 111 (Reservas de revalorización) como la cuenta en que se contabilizarán las revalorizaciones de elementos patrimoniales procedentes de la aplicación de leyes de actualización.

220. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 198. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 494. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 938.

221. En este sentido en Italia: COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 341. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 516-517. BALZARINI, Paola. «Il bilancio di esercizio». En *Le società di capitali/a cura di Giorgio Schiano di Pepe; Roberto Ambrosini [et al.]*. 2ª ed. Milano: IPSOA, 1999, pg. 746. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...*, op. cit., pg. 53.

222. Así: ESTEBAN MARINA, Ángel. *Las revalorizaciones voluntarias...*, op. cit., pg. 87, al señalar de forma rotunda: «[...] este tipo de revalorizaciones se pueden hacer -hay que hacerlas- sin coste fiscal». NAVARRO GARCÍA, Juan Carlos; GUZMÁN RAJA, Isidoro; PUERTO LLOPIS, Antonio José. *Las revalorizaciones contables voluntarias...*, op. cit., pg. 550, que tras preguntarse qué tipo de revalorizaciones contables serán aquellas que, además de obligatorias, tributan en el Impuesto sobre Sociedades tras haberse incluido su importe en el resultado contable, dejan la cuestión abierta y sin solución aparente.

223. Esta es una posición raramente defendida en la doctrina española. En este sentido: VILLARÓ, Maribel. «Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (art. 15 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 687, aunque haciendo referencia al hecho de que la revalorización puede abonarse a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias o a una cuenta de reservas puestos que dichas revalorizaciones constituyen una ilegalidad mercantil.

recuperado. Esta norma, de una rotundidad innegable, podrá discutirse desde la perspectiva de su conformidad con la Directiva pero, desde luego, es evidente que prohíbe el tránsito de estas plusvalías por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Al no existir semejante disposición en la ley española, creo que trasplantar la solución italiana a nuestro ordenamiento resulta muy forzada. b) Hay que hacer notar, también en el texto de la Directiva, que el artículo 31.2 de la misma, al referirse a las excepciones a los principios de valoración, señala que la Memoria deberá indicar la influencia de dichas excepciones sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Parece obvio que si las plusvalías no pudieran transitar por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias carecería de todo sentido exigir la explicación en la Memoria de su influencia sobre los resultados. Así se explica, también, que respecto a las revalorizaciones debidas a la aplicación de sistemas de contabilidad de inflación el artículo 33 de la Directiva no prevea una disposición semejante. Esta diferencia de tratamiento se ha reflejado también en nuestro Derecho Contable interno. Así, el artículo 38.2 del Código de Comercio señala que en los casos excepcionales en que no se apliquen los principios de valoración en la memoria deberá señalarse la influencia de dichas inaplicaciones sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Ya sabemos que, en España, no se ha traspuesto el artículo 33 de la Directiva, pero, en cualquier caso, refuerza la idea que aquí sostenemos el hecho de que la última ley de actualización de balances (Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio) no haga referencia, en ningún momento, a la necesidad de describir, en la Memoria, o en cualquier otro instrumento de información empresarial, el efecto de la revalorización sobre los resultados de la empresa.

Una vez que se ha estudiado la posibilidad de revalorizaciones de activos que no responden al fenómeno inflacionario, debemos hacer referencia a los casos excepcionales que permiten la revalorización de activos. No se trata ciertamente de conceptos fáciles por cuanto, tanto la Directiva, como el Derecho Contable interno se mueven en la absoluta indefinición. La doctrina italiana ha descrito todo un conjunto de casos excepcionales que permitirían la revalorización de activos, propuesta a la que, más tarde, se han sumado algunos autores de nuestro país, añadiendo, en algunos supuestos, casos adicionales. En lo que sí parece coincidir la doctrina, de manera más o menos unánime, es en que los casos excepcionales deben referirse a la sociedad afectada en concreto y no a todas las sociedades y que, a su vez, deben verse afectados elementos patrimoniales concretos y no todos los elementos patrimoniales del activo²²⁴. Dicho esto, la doctrina señala como supues-

224. JAEGER, Pier Gusto. *Il bilancio d'esercizio delle Società...*, op. cit., pgs. 93-94. MOSCARDINO, Marco. *Analisi del bilancio di esercizio europeo*. Torino: Giapichelli Editore, 1992, pgs. 23-24. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 334-335. BALZARINI, Paola. *Il bilancio di esercizio...*, op.

tos típicos de aplicación de la regla excepcional que nos ocupa el cambio de destino o de naturaleza económica del bien: terreno agrícola que se recalifica como edificable²²⁵, descubrimiento de un pozo petrolífero o de una mina de oro en un terreno rústico²²⁶, cambio de uso de un bien por decisión de la propia sociedad como el destino de un edificio de oficinas a hotel²²⁷, o una participación minoritaria en una sociedad que de improviso deviene estratégica²²⁸.

Una vez que sabemos que, desde la perspectiva contable, estas revalorizaciones son posibles, es más son obligatorias, debemos plantearnos cuál es su tratamiento fiscal o, dicho de otro modo, si las plusvalías generadas por la revalorización deben ser gravadas por el Impuesto en el momento de su anotación contable.

Vigente la Ley 61/1978 no existía ninguna duda respecto a la posibilidad de gravar las plusvalías derivadas de las revalorizaciones contables de elementos concretos del activo, pues el artículo 15.2 de la Ley indicaba «*Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una ley los declare expresamente exentos de tributación*», aunque sí que existió cierta polémica en torno a la posibilidad de compensar bases imponibles negati-

cit., pg. 745. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...*, op. cit., pg. 50. También se ha pronunciado la doctrina italiana en el sentido de que la inflación, como fenómeno generalizado y estructural, no puede constituir «caso excepcional»: FERRI, Giuseppe. «I tema di verità, di chiarezza e di precisione di bilancio di esercizio». En *Rivista di Diritto Commerciale*, 1971, II, pgs. 247 y ss. JAEGER, Pier Gusto. «Deroghe alle valutazioni "legali" di bilancio in presenza di "speciali ragioni" (art. 2425 ult. c.p. c.c.)». En *Giurisprudenza Commerciale*, 1974, I, pg. 17. FERRO-LUZZI, Paolo. «Deroghe ai criteri di valutazione e rivalutazione». En *Giurisprudenza Commerciale*, 1981, I, pg. 15. DEZZANI, Flavio; PISONI, Piero; PUDDU, Luigi. *Il bilancio e la IV direttiva CEE*. Milano: A. Giuffrè, 1991, pgs. 54-55. En este sentido se ha pronunciado también la mejor doctrina española: MASAGUER FUENTES, José. «Un estudio del capital de la sociedad anónima como mención estatutaria». En *Revista General de Derecho*, 1990, pg. 5590. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, José María. *Las revalorizaciones contables...*, op. cit., pg. 7. ORÓN MORATAL, Germán; CUENCA GARCÍA, M^a Ángeles. *Las revalorizaciones contables...*, op. cit., pg. 2662, aunque citando a la Comisión de la Comunidad Europea (COMISIÓN: *La armonización contable en la CE. Problemas de aplicación de la IV Directiva relativa a las cuentas anuales*, 1990, CEE, 13/087, pg. 2). NAVARRO GARCÍA, Juan Carlos; GUZMÁN RAJA, Isidoro; PUERTO LLOPIS, Antonio José. *Las revalorizaciones contables voluntarias...*, op. cit., pg. 552. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 496. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 198.

225. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 338. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 496. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 562. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 198. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...*, op. cit., pg. 50.

226. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 338. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...*, op. cit., pg. 50.

227. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 198.

228. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 562.

vas de ejercicios anteriores con bases positivas generadas por una revalorización contable. En la Ley 43/1995 el tratamiento fiscal de estas operaciones de revalorización dista, a mi juicio, de ser clara. El artículo 15.1.2º del TRLIS indica que el importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable.

La doctrina tributaria española se ha pronunciado de forma mayoritaria en el sentido de negar la trascendencia fiscal de las llamadas «revalorizaciones contables voluntarias»²²⁹, entre las que, no de forma unánime, parecen incluir las revalorizaciones que permite el artículo 38.2 del Código de Comercio. Sin perjuicio de que el concepto de revalorización contable voluntaria sea, a estas alturas, un absurdo y una ilegalidad, como ya ha puesto de manifiesto la doctrina²³⁰, puesto que todas las revalorizaciones se llevan a cabo en virtud de normas legales, nuestra intención, en este momento, es discernir si la supuesta irrelevancia fiscal de las revalorizaciones contables de activos concretos, en virtud del artículo 38.2 del Código de Comercio, puede resultar contraria al principio de capacidad económica.

Creo que la mejor manera de discernir si la irrelevancia fiscal de las revalorizaciones contables puntuales puede ser contraria o no al principio de capacidad económica es comparar el carácter y naturaleza de estas últimas con el de las revalorizaciones debidas a la inflación. Respecto a estas la doctrina se ha pronunciado, de forma correcta a mi modo de ver, en el sentido de que los incrementos de valor debidos a las fluctuaciones monetarias no manifiestan un beneficio real y su hipotético reparto puede suponer, en realidad, la distribución del capital²³¹.

229. NAVARRO GARCÍA, Juan Carlos; GUZMÁN RAJA, Isidoro; PUERTO LLOPIS, Antonio José. *Las revalorizaciones contables voluntarias...*, op. cit., pg. 551. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 497, aunque con matices interesantes que se comentarán más adelante. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La actualización monetaria de valores contables*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pg. 281. ERNST & YOUNG. *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pg. 173. VILLARÓ, Maribel. *Reglas de valoración...*, op. cit., pg. 687. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 938. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 177.

230. VICENT CHULIÁ, Francisco. *En torno al concepto y fuentes del Derecho contable...*, op. cit., pg. 622 (nota 25). VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 496.

231. Inicialmente, y con gran acierto en la expresión GARRIGUES, Joaquín. «La revalorización de los activos en los balances mercantiles». En *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 23, 1949, pg. 170: «[...] Se producen entonces unas plusvalías monetarias, que no se traducen en ningún enriquecimiento real de la empresa, en ningún momento de su activo. La plus-valía no es consecuencia de la prosperidad en los negocios. Representa una ilusión de mayor valor». VICENT CHULIÁ, Francisco. *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 269, indicando que las revalorizaciones debidas a la inflación no alterarán el principio

Así pues, es perfectamente lógico que las plusvalías monetarias no transiten por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias pues, en definitiva, se trata de meras plusvalías nominales²³². Sobre la base de esta idea procede introducir una distinción, ya antigua en nuestro Derecho de Balances, pero que recupera en este campo todo su valor. En efecto, desde antiguo, viene distinguiendo la doctrina entre las revalorizaciones monetarias (las debidas a la inflación) y las revalorizaciones económicas²³³, que obedecen a aumentos reales y objetivos del valor de determinados activos, propiciadas por eventos verificables e indubitados. Mientras que, respecto a las primeras, su reparto podría suponer un ataque directo al capital (por el carácter de beneficio sólo nominal o ficticio de la plusvalía), no alcanzo a entender porqué las segundas, las plusvalías económicas, no deben anotarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y ser gravadas en el Impuesto sobre Sociedades, cuando el valor intrínseco del bien ha experimentado un aumento objetivo, real y verificable. Aunque no se haya realizado la plusvalía en términos estrictos, en la medida en que no se ha producido una transacción, el carácter objetivo del evento que provoca la revalorización económica es suficiente como para justificar la concurrencia al beneficio de la misma y, por tanto, su gravamen.

El entender excluidas de gravamen a las revalorizaciones económicas que puedan llevarse a cabo conforme a la normativa contable da lugar, sin ningún género de duda, a un conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. Sin embargo, como creo haber demostrado, una vez más, la interpretación correcta de las normas contables puede resolver dicho conflicto, sin necesidad de otros instrumentos aplicativos más complejos.

básico que inspira la contabilidad [...] el de realización de los beneficios, no pudiendo la plusvalía contabilizarse como beneficio hasta que los activos no sean enajenados. GONDRA ROMERO, José María. *Significado y función del principio de «Imagen Fiel»...*, op. cit., pg. 591, aunque de forma no del todo rotunda. VALPUESTA GUSTAMINZA, Eduardo María. «El principio de «Coste Histórico» en el Derecho Mercantil Contable». En *Estudios de Derecho Mercantil en Homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont*. Tomo III. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995, pg. 3832. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 249.

232. SÁNCHEZ CALERO, Fernando. *La determinación y la distribución del beneficio neto en la sociedad anónima*. Roma; Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas, 1955, pg. 75. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 494.

233. En este sentido: GARRIGUES, Joaquín. *La revalorización de los activos...*, op. cit., pgs. 169-170. GIRÓN TENA, José. «Derecho de Sociedades Anónimas y regularización de balances». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 50, 1963, pg. 365, atribuyendo el origen de la distinción a la doctrina italiana, aunque sin citarla. Imaginamos que se refiere al trabajo de ASCARELLI (ASCARELLI, Tullio. *Note ad App. Torino 6 giugno 1949*. En *Foro italiano*, 1950; citado por CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 555, nota 217). VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 494. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 254; 489.

b) *Ámbitos de conflicto derivados de la estructura de determinadas normas contables: los derechos de opción*

A nadie que se adentre mínimamente en el estudio de la regulación contable de cualquier país de nuestro entorno se le escapa que el Derecho Contable aparece jalonado de gran cantidad de normas, de diversa configuración que, en uno u otro sentido, conceden al empresario distintas posibilidades de elección²³⁴, incidiendo sobre el resultado e, indirectamente, sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Sin perjuicio de que más adelante afrontemos el estudio de algunos de estos derechos de opción, precisando esta categoría, y distinguiéndola de otras con las que presenta alguna afinidad y con las que normalmente se los confunde, procede plantearse, en primer lugar, las objeciones que, desde la perspectiva constitucional, se acostumbra a señalar en este ámbito. Porque, los derechos de opción contable, en la medida en que la determinación material los convierte, también, en opciones del régimen de determinación de la base imponible, pueden originar ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal.

La doctrina alemana, que se ha ocupado especialmente de estos problemas, ha desarrollado dos vías en el estudio de la constitucionalidad de los derechos de opción. De un lado, se ha defendido la inconstitucionalidad de las opciones en Derecho Tributario, desde la perspectiva de los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica. Este modo de afrontar el problema ha tenido un reflejo contundente, en la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* que, como veremos posteriormente, rechazó la admisibilidad de las opciones ofrecidas por la

234. A estas posibilidades de configuración-elección ha hecho referencia la doctrina contable, y a partir de 1995 también la fiscal, aunque con términos y conceptos las más de las veces poco precisos: AMAT SALAS, Oriol; BLAKE, Jhon D. «La contabilidad creativa: naturaleza y motivaciones». En *Técnica Contable*, núm. 562, 1995, pg. 653. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Sobre la Ley 43/1995...*, op. cit., pgs. 13;16. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La relativa libertad del empresario...*, op. cit., pg. 6-7. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1996, pg. 97, aunque refiriéndose a la «relatividad del resultado». RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1996, pg. 548, aunque de forma muy general. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades» en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 1997, pgs. 12-13. RODRÍGUEZ-VILARIÑO PASTOR, María Lourdes. «Imagen fiel versus contabilidad creativa». En *Técnica contable*, 1998, núm. 595, pg. 550. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 de la LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables». En *Estudios Financieros*, núm. 182, 1998, pgs. 57-63. VIDAL BLASCO, María Aránzazu. «Reflexiones en torno a la contabilidad creativa». En *Técnica Contable*, noviembre, 2002, pgs. 833-835.

normativa contable en el Balance Fiscal. Esta posición detecta, por lo tanto, un ámbito de conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal por la mera existencia de una opción contable. De otro lado, y más recientemente, la doctrina comienza a defender que los derechos de opción contables no generan, *per se*, ámbitos de conflicto en el Balance Fiscal sino que, sólo en aquellos casos en los que el ejercicio, conforme a Derecho, de la opción pueda dar lugar a una reserva oculta podría plantearse un conflicto. Al estudio de estas dos tesis se dedicarán las próximas páginas, en primer lugar, aportando argumentos frente a la posición que considera inconstitucionales los derechos de opción en todo caso, para después precisar el concepto de reservas ocultas y analizar qué derechos de opción contable pueden dar lugar a las mismas.

a') *Las opciones fiscales como categoría contraria a los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica*

La doctrina ha detectado posibles conflictos entre los derechos de opción, por un lado, y las exigencias derivadas de los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica²³⁵. El *Bundesfinanzhof* también se pronunció, en este sentido, precisamente, en una sentencia que se ocupa de los derechos de opción contable y sus repercusiones sobre el Balance Fiscal.

Respecto al principio constitucional de igualdad, la doctrina alemana ha señalado, aunque no con excesiva contundencia, que la aplicación de una consecuencia jurídica distinta a dos presupuestos de hecho iguales, derivada del ejercicio divergente de un derecho de opción, podría comprometer el principio de igualdad tributaria²³⁶. También se había pronunciado en este sentido y, precisa-

235. En la doctrina alemana además de estos principios, se ha puesto en cuestión que las opciones fiscales sean conformes con las exigencias del principio de legalidad tributaria, en su concreta vertiente de tipicidad. El problema reside en que las consecuencias de una determinada opción puedan no ser previsibles (*unberechenbar*), en la medida en que, el contribuyente ignore el verdadero alcance de la consecuencia jurídica de su opción. En este sentido, aunque sin respuestas definitivas: ROSE, Gerd. «Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1979, pgs. 90-91. BIRK, Dieter. «Besteuerung nach Wahl» als verfassungsrechtliches Problem». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1984, B. I (Heft 23), pg. 1326. BELSER, Karl-Heinz. *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte. Einflußmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die Einkommensteuerschuld nach abgeschlossenem Sachverhalt*. Frankfurt: Peter Lang, 1986, pgs. 53-65. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 14. völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 1994, pg. 97. KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 1 (§§ 2,2 a). Heidelberg: C.F. Müller, cop. 1992- 2000, § 2 Rdnr. A 618.

236. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 3 Auflage. Köln: Otto Schmidt, 1983, pg. 34 (citado por BIRK, Dieter. «Besteuerung nach Wahl»..., op. cit., pg. 1327). Sorprendentemente en ediciones posteriores desaparecen estas consideraciones. PEZZER, Heinz-Jürgen. *Bilanzierungsprinzipien als*

mente en el ámbito de los derechos contables de opción, el *Bundesfinanzhof* que, en su Sentencia de 3 de febrero de 1969²³⁷, declaraba las opciones de activación e inclusión en el pasivo contrarias al principio de igualdad, imponiendo, en el Balance Fiscal, la inclusión en el activo de las partidas afectadas por una opción de activación y la prohibición de inclusión en el pasivo de aquellas que se viesan afectadas por una opción de este segundo género.

A mi juicio, y esto ya ha sido señalado por la propia doctrina alemana, ni las afirmaciones generales vertidas sobre las opciones fiscales, ni las específicas centradas en las opciones contables de reconocimiento, pueden compartirse. Respecto a las segundas tendremos ocasión de pronunciarnos más tarde pues, en este momento, preferimos centrarnos en los problemas de constitucionalidad que los derechos de opción puedan presentar en sí mismos.

La diferencia de trato a la que un derecho de opción pueda dar lugar, aún en el caso de supuestos de hecho idénticos, no puede entenderse inconstitucional *per se* si se atiende a dos razones fundamentales:

1) Es de sobra conocido que cualquier diferencia de trato no implica una vulneración del principio de igualdad, antes al contrario, sólo si dicha diferencia de trato carece de una justificación objetiva y razonable podrá verificarse dicha vulneración²³⁸. Aplicando esta idea a los derechos de opción en general, puede

sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung..., op. cit., pg. 6. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Die Qual der Wahl- Zur steuerrechtlichen Behandlung von Wahlrechten». En *Deutsches Steuerrecht*, 1992, pgs. 1417-1418. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtsstaatliche Grundlagen*. Köln: Otto Schmidt, 1993, pg. 507, aunque con ciertas precisiones que enturbian, en cierta manera, la afirmación inicial. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steurbilanz...*, op. cit., pg. 105.

237. *Bundessteuerblatt*, 1969, Teil II, pgs. 291-294.

238. La jurisprudencia constitucional sobre este particular es abundantísima. En todo caso, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril contiene un resumen muy ajustado de la doctrina del Tribunal: «Sobre el alcance del principio de igualdad ante la ley este Tribunal ha elaborado en numerosas sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal

afirmarse que sólo si la diferencia de trato derivada del ejercicio del derecho de opción no resulta justificada, la legitimidad constitucional de dicho derecho podría verse comprometida desde el punto de vista de su conformidad con el principio de igualdad²³⁹.

2) La prueba definitiva de que los derechos de opción no pueden entenderse *per se* contrarios al principio de igualdad es que el propio legislador tributario los reconoce como mecanismo posible para corregir los efectos inconstitucionales que podrían derivarse de una norma formulada en términos simples, es decir, anudando una única consecuencia jurídica a un presupuesto de hecho²⁴⁰. En este sentido, destacan las afirmaciones de la bien conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 de 20 de febrero: «... [...] Que esa posibilidad a la que nos referimos sea establecida por el legislador como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, es cosa que únicamente al legislador toca decidir». Parece evidente que, si el Tribunal Constitucional permite, como mecanismo corrector de una situación inconstitucional, otorgar al contribuyente un derecho de opción libre e incondicionado es porque éste no resulta, en sí mismo, contrario al principio de igualdad.

La otra gran crítica a los derechos de opción desde la perspectiva constitucional, también formulada en la Sentencia del BFH a la que hemos hecho referencia, gira en torno al principio de capacidad económica. Señala el Tribunal: «...

distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos». (Fundamento Jurídico 9º).

239. En este sentido se ha pronunciado la doctrina alemana respecto a los derechos de opción en general y los contables en particular: MAABEN, Kurt. «Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungswahlrechte?» en *Der Betrieb*, 1970, Nr. 28, pg. 1288. KLUGE, Volker. *Das Maßgeblichkeitsprinzip*. En *Steuer und Wirtschaft*, 1970, pgs. 698-699. Institut Finanzen und Steuern. *Bilanzierungswahlrechte - Maßgeblichkeit handelsrechtlicher wahlmöglichkeiten für die steuerliche Gewinnermittlung*. Bonn: Institut Finanzen und Steuern, 1971, pgs. 52-53. KAMMANN, Evert. «Bilanzansatzwahlrechte» in *der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung...*, op. cit., pgs. 118-119. BELSER, Karl-Heinz. *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte...*, op. cit., pg. 88. STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung...*, op. cit., pg. 132. MATTHIAK, Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. A 182. 30 Erg-Lfg. Oktober 1991).

240. En este sentido de entender los derechos de opción como instrumentos técnicos para evitar resultados inconstitucionales se ha pronunciado la doctrina alemana en alguna ocasión: BIRK, Dieter. «Besteuerung nach Wahl»..., op. cit., pg. 1327, refiriéndose precisamente a los derechos de opción en la tributación familiar. BELSER, Karl-Heinz. *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte...*, op. cit., pgs. 145-153, haciendo referencia a la protección de la tributación conforme a la capacidad económica efectiva, la protección de la familia y el matrimonio u otras finalidades de carácter extrafiscal.

[...] Puesto que el sentido y la finalidad del cálculo fiscal del beneficio consiste en sujetar al impuesto el beneficio completo, no puede quedar al arbitrio del empresario hacerse más pobre de lo que es con la no activación de bienes económicos que según las normas mercantiles está permitido activar, o mediante la inclusión en el pasivo de partidas cuya inclusión no resulta obligatoria conforme a las mismas normas». Ciertos sectores de la doctrina alemana mantienen una posición muy semejante a este respecto²⁴¹.

A mi juicio, existe un argumento claro, y creo que definitivo, para poner en duda el acierto de la Sentencia comentada del BFH. Como hemos visto, en la citada Sentencia, late el temor a que el empresario pueda hacerse más rico o más pobre de lo que en realidad es, mediante la no activación de bienes económicos, o mediante la inclusión en el pasivo de partidas que la legislación contable no impone sino que sólo permite registrar. La forma de hacer frente, en la Sentencia, a esta eventualidad consiste en convertir las opciones contables de activación en deberes de activación y a las opciones de inclusión en el pasivo, en prohibiciones de inclusión. Mediante esta conversión de opciones en deberes o prohibiciones, se pretende gravar el beneficio completo, entendido éste como beneficio real o correcto. El error no está tanto, a mi juicio, en la inexistencia de un concepto de beneficio real o correcto de orden exclusivamente fiscal sino, más bien, en el concepto manejado por el Tribunal que parece traslucirse, a partir de las consecuencias extraídas por el *Bundesfinanzhof*. Parece que el beneficio real, a efectos fiscales, debiera identificarse con el «superior» entre los posibles. En efecto, si ante una opción de activación se impone la activación a efectos fiscales, eso quiere decir que el beneficio real es, precisamente, en el ejercicio, el más alto de entre los posibles pues la activación implica que las salidas patrimoniales de la empresa no se computen en el ejercicio en el que se incurre en ellas como gastos, sino que se recuperen mediante la amortización en el período de vida útil del activo. Lo mismo debe decirse de las opciones de inclusión en el pasivo, muy dudosas en nuestro Derecho en cualquier caso, pues la Sentencia del *Bundesfinanzhof* sólo posibilitaría su inclusión en el pasivo, cuando contablemente ésta resultara obligatoria y, por lo tanto, sólo en ejercicios futuros.

Lo decisivo, es que el *Bundesfinanzhof* no parece justificar, en ningún momento, porqué la opción que implica un mayor beneficio y, por lo tanto, una mayor tributación en el ejercicio, es la que mejor conduce al gravamen del beneficio correcto. Parece que tras las afirmaciones del Tribunal latan posiciones extremadamente fiscalistas. Lo más preocupante de esta sentencia es su posible extensión a las opciones de valoración. En efecto, repárese en que el *Bundesfinanzhof* se refiere a opciones de reconocimiento, planteándose la duda sobre si sus argumentos deberían extenderse miméticamente a las opciones de valoración. Si tenemos en cuenta que, en la doctrina alemana, se han alzado voces autorizadas reclamando la aplicación de la Sentencia de 2 de febrero de 1969 también a las opciones de valoración²⁴², podríamos llegar a conclusiones insostenibles como que el principio de capacidad económica obliga, en pos del gravamen del beneficio pleno y, en todo caso, a activar los gastos financieros como mayor valor de las existencias en curso o del inmovilizado en curso, cuando se cumplan los requisitos establecidos en la Norma de Valoración 2ª.3.2 de la Parte Quinta del Plan General de Contabilidad y en la Regla 9ª.3 de la Resolución de 9 de mayo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción²⁴³.

Creemos que la crítica aquí formulada a los planteamientos del *Bundesfinanzhof* es suficiente como para rechazar que los derechos de opción (incluidos los contables) puedan resultar *per se* contrarios al principio de capacidad económica. Sin embargo, debemos ocuparnos de otra crítica, formulada sobre todo en la doctrina alemana y más recientemente también en España.

242. En este sentido: MATHIAK, Walter. *Anschaffungs- und Herstellungskosten...*, op. cit., pg. 113. SÖFFING, Günther. «Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht». En *Der Betrieb*, 1987, pg. 2598. SEEGER, Siegfert. «Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Bewertungswahlrechte des § 255 HGB: ihre Bedeutung für die Bewertung in der Steuerbilanz». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1987/1988, pg. 106. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Handelsbilanz und steuerrechtliche Gewinnermittlung...*, op. cit., pgs. 284-289, frecuentemente citado en la doctrina alemana en esta línea, aunque, a mi juicio sostiene la necesidad de activar ante opciones de valoración por motivos diferentes a la aplicación directa de la Sentencia del *Bundesfinanzhof*. WEBER GRELLET, Heinrich. *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 118, citando incluso jurisprudencia del BFH en este sentido: BFH-Urteil v. 21.10.1993 IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 35. GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6, Rz. 172, aunque en mi opinión, en un sentido tan parcial que casi me atrevería a situarle en la posición contraria. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 187 c, aunque no de forma categórica.

243. Hacemos alusión a una opción de valoración especialmente relevante aunque los ejemplos podrían multiplicarse, algo que, en este momento, no juzgo conveniente.

241. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung...*, op. cit., pg. 289. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht...*, op. cit., pg. 20. WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?*..., op. cit., p. 386. WEBER GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...*, op. cit., p. 2661. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 187 b (EL 57). LAUTH, Bernd. *Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?*..., op. cit., pg. 1368. WEBER GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerlastungsgesetzes...*, op. cit., pg. 167. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht...*, op. cit., §§ 4,5 Rdnr. 15.a. (49 Erg-Lfg. November 2001).

En ciertos sectores de la doctrina alemana, muy apegados a posiciones iusprivatistas tradicionales, se ha sostenido que el principio de capacidad económica constituye un mero postulado de la ciencia financiera que, debido a su propia vaguedad, carece de eficacia normativa, no pudiendo derivarse del mismo, por lo tanto, ninguna consecuencia jurídica²⁴⁴. Esta idea entronca con una posición doctrinal defendida en nuestro país por el Profesor PALAO TABOADA²⁴⁵, aunque en términos mucho más generales, y no referidos en concreto al problema que nos ocupa. En efecto, el Prof. PALAO también insiste en la indeterminación del principio de capacidad económica y en la imposibilidad de que, por sí mismo, proporcione éste indicaciones sobre la estructura, los métodos concretos de imposición y otros elementos²⁴⁶. Ésta es una idea que, seguramente por influencia directa de la obra de PALAO, ha pasado también a la jurisprudencia constitucional española²⁴⁷.

No podemos compartir la idea de que del principio de capacidad económica no pueden derivarse consecuencias jurídicas concretas, en la medida en que creemos que a ella subyace un error de planteamiento. Si se analizan con detenimiento los tres trabajos del Profesor PALAO que se han citado más arriba se puede comprobar que, en ninguno de ellos, existe una renuncia total a la determinación de un contenido mínimo del principio de capacidad económica. En efecto, y siguiendo un orden cronológico, puede comprobarse que si en su trabajo de 1971, el principio de capacidad económica servía para «dar preferencia a una u otra modalidad impositiva»²⁴⁸, en sus aportaciones posteriores pueden encontrarse afirmaciones como la siguiente: «[...] en efecto, no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea»²⁴⁹ o «[...] la única exigencia del principio de capacidad económica respecto del Impuesto sobre la Renta es gravar la renta "real", concepto que el Tribunal parece equiparar a renta "existente"»²⁵⁰. Estas citas ponen sobre la pista de una posible concreción del principio de capacidad económica. En este sentido, la doctrina alemana sostiene que el principio de capacidad económica puede concretarse mediante tomas de posición valorativas (*Grundwertungen*) que se materializan en deducciones (a partir del principio general) primarias (*Primärableitungen*) y secundarias (*Sekundärableitungen*)²⁵¹.

pg. 37: «[...] la proposición de que la carga tributaria debe distribuirse según la capacidad contributiva no tiene la estructura lógica de un axioma, del cual pueda deducirse según las reglas de razonamiento una cadena de consecuencias». PALAO TABOADA, Carlos. *Los principios de capacidad económica...*, op. cit., pg. 638: «[...] la concretización del principio de capacidad económica no puede hacerse siguiendo el método axiomático» sino más bien como un tópico en el sentido atribuido a este concepto por Theodor VIEHWEG, es decir como punto de vista polifacético, aceptable en todas partes, que se usan en pro y en contra de lo que se opina y pueden conducir a lo verdadero. (Tomo la definición de LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. (Traducción de Marcelino Rodríguez Molinero) Barcelona: Ariel, 1994, pg. 153, pues el Profesor PALAO en ningún momento alude a la misma). En el mismo sentido, aunque de forma algo menos rotunda, destaca la Sentencia 214/1994, de 14 de julio.

248. PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital...*, op. cit., pg. 38.

249. PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis...*, op. cit., pgs. 422-423. A ello se añade que el propio PALAO reconoce en este trabajo que el carácter tópico que pretendía atribuir al principio de capacidad económica en obras anteriores conduce a planteamientos tautológicos.

250. PALAO TABOADA, Carlos. *Los principios de capacidad económica...*, op. cit., pg. 640, aunque en este caso no termina de quedar claro si se trata de una opinión propia o de una mera reproducción de los argumentos alegados y las consecuencias extraídas por el Tribunal Constitucional.

251. BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Peter Deubner Verlag, 1983, pgs. 54-58. En una contribución posterior, se refiere el Profesor BIRK a tres niveles de concreción del principio

244. CREZELIUS, Georg. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Liquidation...*, op. cit., pg. 691. De forma algo menos contundente, aunque en la misma línea: KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 27. Siguiendo a ambos: SÖFFING, Günter. *Für und wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 666. SCHÖN, Wolfgang. *Bilanzsteuerrecht. Podiumdiskussion. Bericht über den 46. Fachkongreß der Steuerberater Köln*, 18. und 19 Oktober 1994. En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, pg. 159. DRÜEN, Klaus Dieter. *Periodengewinn und Totalgewinn: Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1999, pg. 137.

245. Se trata, por su parte, de una posición, que entronca con la tradición jurídico tributaria europea de corte más formalista y ligada a las posiciones obligacionistas clásicas. En este sentido en Italia: GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: UTET, 1956, pgs. 74-76. BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. vol I. Milano: Giuffrè, 1952, pg. 255 (aunque, como el mismo PALAO reconoce, en ediciones ulteriores cambió su orientación). En la doctrina alemana: BÜHLER, Ottmar. *Lehrbuch des Steuerrechts. Band 1: Allgemeines Steuerrecht*. Berlín: Vahlen, 1927, pg. 78. CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, pgs. 355-356. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*. München: Beck, 1991, pg. 52.

246. Así inicialmente en: PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria*. En *Hacienda Pública Española*, núm. 9, 1971, pgs. 37-38. Con especial contundencia en: PALAO TABOADA, Carlos. «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva». En *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*. Volumen II. Madrid: Tecnos, 1975, pgs. 377-426. Más recientemente: PALAO TABOADA, Carlos. «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995, pgs. 638-640.

247. En este sentido, especialmente, la Sentencia 221/1992, de 1 de diciembre, afirmando: «[...] El principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria». Interesa particularmente, cómo el propio Prof. PALAO ha hecho notar (PALAO TABOADA, Carlos. *Los principios de capacidad económica...*, op. cit., pg. 638), el paralelismo, entre la Sentencia citada y las propuestas del Profesor, en el sentido de no entender el principio de capacidad económica como un axioma (PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital...*, op. cit.,

Las deducciones primarias constituyen tomas de posición valorativas de carácter fundamental, muy cercanas (en términos de formulación) al postulado de la justicia y, en esa medida, ofrecen al legislador posibilidades de elección muy reducidas. Entre ellas distingue el Prof. BIRK la elección de la fuente de riqueza gravada, la de las magnitudes económicas relevantes dentro de la riqueza gravada previamente seleccionada²⁵² y la elección de una tarifa progresiva o proporcional. Por el contrario, las deducciones secundarias constituyen valoraciones particulares que detallan las deducciones de tal manera que permiten convertirlas en normas concretas. Se hace referencia, por ejemplo, a la elección de un concreto concepto de renta o a la determinación cuantitativa del Mínimo Exento²⁵³.

Si se contrasta ahora la construcción propuesta con las afirmaciones del Prof. PALAO, se puede comprobar que, aunque en su obra se ha iniciado el proceso de concreción, éste queda incompleto pues se limita a mostrar determinadas deducciones primarias. En efecto, la preferencia de una u otra modalidad impositiva²⁵⁴, la necesidad de que los impuestos se gradúen en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes²⁵⁵ o la necesidad de que el Impuesto sobre la Renta grave la renta real o existente²⁵⁶, constituyen concreciones que, sin excesiva violencia, pueden encajar, a la perfección, dentro de las que BIRK considera deducciones primarias. Sin embargo, dichas deducciones revelan su más absoluta inutilidad si no se completa el proceso de concreción, derivando de las mismas deducciones secundarias.

Podría reprocharse a la visión aquí expuesta que las deducciones primarias y secundarias suponen fases en la formación de la norma tributaria y que, por lo tanto,

de capacidad económica que harían referencia, respectivamente, al gravamen de una capacidad económica real o potencial (*Ist-Soll Leistungsfähigkeit*), a la elección de la fuente de riqueza y a la configuración de normas tributarias concretas (BIRK, Dieter; BARTH, Rainer. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar... op. cit.*, § 4 Rz. 57-459. Lfg. 155 November 1997) Posteriormente, y refiriéndose en concreto a la imposición empresarial, sigue manteniendo la necesidad de concreción del principio de capacidad económica aunque sin precisar las deducciones primarias y secundarias: BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform*. En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 2000, pg. 329.

252. Señala expresamente el Prof. BIRK que no se refiere en concreto a la elección de un concepto de renta (a la que considera una deducción secundaria) sino más bien a decisiones de carácter general, como por ejemplo el gravamen de la renta disponible (existencia de un Mínimo Exento que deberá precisarse mediante una deducción secundaria) o a la decisión sobre el gravamen de la renta efectiva (*Ist-Leistungsfähigkeit*) o potencial (*Soll-Leistungsfähigkeit*). BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, *op. cit.*, pg. 55.

253. BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, *op. cit.*, pgs. 55-56.

254. PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital...*, *op. cit.*, pg. 38.

255. PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis...*, *op. cit.*, pg. 423.

256. PALAO TABOADA, Carlos. *Los principios de capacidad económica...*, *op. cit.*, pg. 640, aquí con las salvedades ya expuestas *supra*.

el principio de capacidad económica más que como límite de aplicación posterior a la aprobación de la norma tributaria, actuaría como criterio, inspirador o informador o, si se quiere, como «tópico» en el sentido más arriba descrito. Sin embargo, la forma de argumentación que subyace al modelo de concreción propuesto por BIRK, encaja perfectamente en la lógica deductiva, de lo que es prueba inequívoca que los niveles de concreción se designen como deducciones primarias y secundarias. No hay lugar, a mi juicio, para la tónica, al menos en el sentido en que parece entenderla el Profesor PALAO. Además, si bien el modelo de concreción facilita, y se construye, como instrumento para legislar, eso no quiere decir que los niveles (deductivos) de concreción del principio de capacidad económica, no puedan actuar como criterio de control y, en particular, como criterios de control de constitucionalidad de las normas tributarias. En primer lugar, y eso es algo señalado por el propio BIRK, el modelo de concreción implica una exigencia de coherencia sistemática, de tal manera que las deducciones secundarias (o las normas que deriven de ellas entendemos) puedan conectarse racionalmente con las tomas de posición primarias de las que se deducen²⁵⁷. En este sentido adquieren especial relevancia las exigencias de justicia del sistema de la jurisprudencia y doctrina alemanas²⁵⁸. Pero además, creemos que es posible analizar la conformidad de las deducciones primarias con el principio de capacidad económica en general pues, incluso los detractores de la concreción del principio, llevan a cabo este análisis. En definitiva, y como ha reseñado también el propio Prof. BIRK, la necesidad de concreción del principio de capacidad económica conduce a un control judicial limitado²⁵⁹. Si reformulamos la afirmación, llegamos a la conclusión de que la posibilidad de concreción del principio de capacidad económica permite un control jurisdiccional aunque de carácter limitado.

Creemos haber demostrado que las tesis que niegan la oposición de los derechos de opción al principio de capacidad económica, por el hecho de que, a partir de éste, no se puedan derivar consecuencias jurídicas concretas, no pueden compartirse. El criterio para decidir los hipotéticos conflictos entre los derechos contables de opción y la finalidad propia del Balance Fiscal, debe buscarse pues en argumentos muy distintos a los expuestos hasta el momento. A ello dedicaremos el siguiente epígrafe.

b') Derechos de opción contable, reservas ocultas y principio de capacidad económica

Ya hemos visto que los derechos de opción contable no pueden entenderse, en sí mismos, como contrarios al principio de capacidad económica y, por lo tan-

257. BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, *op. cit.*, pg. 58.

258. Sobre el particular puede consultarse: HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *op. cit.*, pgs. 139-141, con abundantes referencia doctrinales y jurisprudenciales.

259. BIRK, Dieter; BARTH, Rainer. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar...*, *op. cit.*, § 4, Rz. 460.

to, a la finalidad última del Balance Fiscal. Sin embargo, esa conclusión no los convierte en reglas absolutamente conformes, en cualquier caso, a dicha finalidad pues, de momento, nada se ha dicho sobre sus motivaciones (finalidades) y sus posibles efectos sobre el resultado del ejercicio y, en su caso, sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Probablemente, la Sentencia de 3 de febrero de 1969, con su maximalismo injustificado, ha hecho el peor de los favores a un estudio pausado y serio sobre los ámbitos de conflicto que pueden plantearse entre los derechos contables de opción y la finalidad propia del Balance Fiscal. En efecto, la pobre fundamentación de la resolución ha promovido un movimiento doctrinal de reacción, muy apegado a las formulas del Derecho Privado, y también al enunciado literal de la norma de remisión.

Sin embargo, en tiempos recientes, algunos sectores de la doctrina alemana apuntan una nueva forma de afrontar el problema, desde luego, mucho menos radical que la propuesta en la Sentencia de 1969 pero, precisamente por eso, con expectativas de éxito muy fundadas. En ese sentido, se apunta en Alemania a la idea de que, si bien los derechos de opción contable, como tales, no son contrarios al principio de capacidad económica, podrían serlo, en la medida en que implicaran manipulaciones del beneficio del ejercicio, señaladamente reducciones del mismo²⁶⁰. En definitiva, lo que se pone en duda es que las opciones contables que den o puedan dar lugar a reservas ocultas en el Balance Mercantil deban ser aceptados, sin más, a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades²⁶¹. Esta tesis, tímida aún en sus planteamientos y en sus conclusiones, requiere una cierta elaboración, antes de poder estudiar qué opciones contables son susceptibles de generar reservas ocultas y, por consiguiente, conflictos con la finalidad propia del Balance Fiscal. Y esa elaboración debe comenzar por el propio concepto de reserva oculta. La doctrina jurídico

contable europea, y sobre todo alemana, viene sosteniendo un concepto amplio de reserva oculta, tan amplio que lo convierte en inútil tanto a efectos mercantiles como fiscales. Por lo tanto el primer paso, en este epígrafe, debe ser aclarar el concepto de reserva oculta que, ya adelantamos, será restringido.

a") *El fenómeno de las reservas ocultas en la doctrina mercantil. Hacia un concepto estricto de reserva oculta*

Las reservas ocultas, denominación esta que preferimos a cualquier otra por seguir la tradición terminológica europea²⁶², no constituyen, ni mucho menos, un concepto unívoco en la doctrina española ni comparada. Quizás, esta diversidad conceptual esté en la raíz de las dificultades que, desde principios de siglo, vienen planteando las reservas ocultas como categoría jurídica.

El problema de las reservas ocultas, como muchos de los problemas del Derecho en general, es un problema de palabras o, más bien, de las realidades que con los términos pretenden abarcarse. Así, el concepto actual de reservas ocultas abarca, como ciertos sectores de la doctrina mercantil ya se han encargado de indicar con precisión²⁶³, al menos, dos fenómenos de muy diversa índole y que merecen juicios también diversos: 1) La práctica de operaciones ilegales de contabilización, tendentes por regla general a la infravaloración del patrimonio; 2) La existencia de diferencias cuantitativas entre los valores legalmente impuestos por las normas que regulan las Cuentas Anuales (valores históricos derivados directamente del subprincipio de realización) y los valores de mercado o realización atribuibles a esos mismos activos.

Aglutinar, con idéntico término (reservas ocultas), como hace un amplísimo sector de la doctrina europea²⁶⁴, esos dos fenómenos implica adoptar un concep-

260. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I...*, op. cit., pg. 509-510. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*. Köln: Otto Schmidt, 1993, pgs. 615-616. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht...* op. cit., §§ 4,5 Rdnr. 15.a. (49 Erg.-Lfg. November 2001), aunque para este último caso con matices pues, como vimos, este autor parecía mostrarse partidario del acierto de la Sentencia de 2 de febrero de 1969.

261. Signo inequívoco del acierto de esta afirmación, es que ciertos sectores de la doctrina hacendista y mercantilista italiana, poco preocupados por aspectos jurídico-fiscales, sostienen como ventaja de las reservas ocultas la ocultación parcial de beneficios al fisco, aunque siempre matizándolo, por un principio, que al parece es más ético que jurídico y que impide la evasión impositiva: ONIDA, Pietro. *El Balance de ejercicio en las empresas. Tomo II. Problemas de valuación*. Traducción de Mario Locati. Buenos Aires: El Ateneo, 1951, pgs. 565-566. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 566-567.

262. Sobre otras denominaciones en Derecho Comparado: GARCÍA-MORENO GONZALO, José María. «Actualización de Balances: afloración y aplicación de reservas ocultas». En *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 4, 1995, pg. 77 (nota 16). GARCÍA-MORENO GONZALO, José María. *El aumento de capital con cargo a reservas en sociedades anónimas*. Pamplona: Aranzadi, 1995, pg. 344 (nota 440).

263. FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. *Las reservas atípicas: las reservas de capital y de técnica contable en las sociedades mercantiles*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999, pgs. 86-89.

264. Así: en la doctrina española SÁNCHEZ CALERO, Fernando. *La determinación y la distribución...*, op. cit., pg. 73. PIÑÓN PALLARÉS, Alfonso. *Las reservas en las sociedades anónimas*. Madrid: Confederación española de Cajas de Ahorros, 1974, pgs. 209-213. Sorprendentemente también VICENT CHULIÁ, que se refiere, aunque de modo casi anecdótico, a las reservas ocultas técnicas o involuntarias, es decir aquellas derivadas de la asunción del principio de precio histórico. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 249. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Compendio crítico...*, op. cit., pg. 174. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Introducción al derecho mercantil*. 14ª ed. totalmente rev.

to amplio de reserva oculta que, como veremos a continuación, empaña notablemente el entendimiento cabal del mismo y, como no podía ser de otra forma, su significación en el Balance Fiscal. La inclusión, bajo el término de reservas ocultas, de fenómenos tan dispares como la infravaloración deliberada por parte de los órganos de gestión del patrimonio de la sociedad y la aplicación (obligatoria) de criterios de valoración históricos sólo encuentra, a mi juicio, una explicación en términos históricos.

En el Derecho Contable de la primera mitad del siglo XX el fenómeno de las reservas ocultas se entendía de manera estricta, es decir, se tenían por tales aquellas que resultaban de la infravaloración del activo o sobrevaloración del pasivo, siempre conforme a los criterios de valoración propios del sistema. Es decir, las reservas ocultas no resultaban por las diferencias entre los valores históricos y unos hipotéticos valores «reales» o de mercado, sino porque constituidos los valores primeros, los históricos, como techos de valoración, no existían prácticamente fronteras a la baja, salvo una muy genérica, inconcreta e ineficaz prohibición de arbitrariedad valorativa. Estas conclusiones se extraían a partir de las normas reguladoras de la valoración en las cuentas anuales contenidas en las distintas normas mercantiles europeas: así el §133 de la Aktiengesetz alemana de 1937 que imponía la valoración del inmovilizado y el circulante, como máximo,

Valencia: Tirant lo Blanch, 2001, pg. 153. ILLESCAS ORTIZ, Rafael. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles...*, op. cit., pgs. 204-205. GARCÍA-MORENO GONZALO, José María. *Actualización de Balances...*, op. cit., pgs. 78-81, distinguiendo, aún dentro del concepto de reserva oculta, de un lado las reservas generadas voluntariamente por los administradores mediante prácticas ilícitas de infravaloración del activo o supervaloración del pasivo y, de otro, las que derivan de la imposición legal de ciertos criterios de valoración y de la actuación de determinados fenómenos económicos y monetarios. GARCÍA-MORENO GONZALO, José María. *El aumento de capital con cargo a reservas...*, op. cit., pg. 349-354. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pgs. 270-277. En Alemania, de forma prácticamente unánime: SEIGHT. *Stille Rücklagen I- allgemein*. En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROBFELD, Bernhard. (Hrsg) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pg. 283. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 2. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, *Vorbemerkungen zu §§ 252-256 HGB*, Anm. 21 (pgs. 10-11). SCHÖN, Wolfgang. *Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 150. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 758 (§ 264 Anm. 44). LUTTER, Marcus. *GmbH-Gesetz: Kommentar*. 15 neubearb. Aufl. Köln: O. Schmidt, 2000, § 42, 18-19 (pg. 611). SCHULZE OSTERLOH, Joachim. En *GmbH-Gesetz: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung / begr. von Adolf Baumbach; fortgef. von Alfred Hueck*. 17. erw. und völlig überarb. Aufl. / von Lorenz Fastrich, Götz Hueck, Joachim Schulze-Osterloh, Wolfgang Zöllner. München: Beck, 2000, § 42, Rn 239 (pg. 785). HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...* op. cit. pg. 796, § 253, Rn. 25-26.

por su valor de adquisición o coste de producción²⁶⁵, el artículo 2425 del *Codice civile italiano*²⁶⁶ que seguía la misma regla que el Derecho alemán y, finalmente, el artículo 104 de la Ley de Sociedades Anónimas española de 1951 con idéntica previsión²⁶⁷. La admisión, e incluso la conveniencia de constituir reservas ocultas, derivaba así, de un lado, de una más que flexible normativa y, de otro, de las indicaciones casi unánimes, en el seno de la economía financiera, respecto a la bondad de dichas reservas para el desarrollo habitual de la gestión empresarial²⁶⁸.

La superación, en el panorama jurídico europeo, de esta concepción del balance se produce en los años sesenta, pero siguiendo dos modelos muy distintos, dando lugar, uno de ellos, el alemán, a la comprensión del fenómeno de las reservas ocultas que se discute en este trabajo.

En Alemania se produce un giro radical, en el Derecho de Balances, con la aprobación de la *Aktiengesetz* el 6 de septiembre de 1965. En efecto, aunque el § 149 de la Ley de Anónimas alemana, que recoge los principios generales del De-

265. En este sentido: SCHLEGELBERGER, Franz; QUASSOWSKI, Leo. *Aktiengesetz*. Dritte ergänzte und erweiterte Auflage. Berlin: Franz Vahlen, 1939, pgs. 560-561. TEICHMANN, Robert; KOEHLER, Walter. *Aktiengesetz Kommentar*. Zweite erweiterte Auflage. Berlin: Franz Vahlen, 1939, pg. 314. BAUMBACH, Adolf; HUECK, Alfred. *Aktiengesetz*. Sechste Auflage. München-Berlin: Biedestein, 1949, pgs. 317-318. GODIN, Reinhard; WILHELM, Hans. *Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Januar 1937*. 2. vermehrte Aufl. besorgt von Reinhard GODIN. Berlin: Walter de Gruyter, 1950, pg. 624.

266. ASQUINI, Alberto. «Usufrutto di quote sociali e di azioni». En *Rivista di Diritto Commerciale*, 1947, I, pg. 21. DE GREGORIO, Alfredo. *Los balances de las Sociedades Anónimas. Su régimen jurídico*. (Traducido de la segunda edición italiana, y anotado con la legislación argentina por FRANCISCO BOBADILLA y JULIO H. CASSE). Buenos Aires: Depalma, 1950, p. XII (Prólogo); pg. 244. (Sin embargo COLOMBO no incluye entre los partidarios de las reservas ocultas a DE GREGORIO, en la medida en que según el primero éste se pronuncia favorablemente respecto a las valoraciones prudentes pero no respecto a las reservas ocultas. COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 214. No creo que la precisión de COLOMBO sea aceptable, en la medida en que DE GREGORIO demuestra conocer las orientaciones legislativas y doctrinales alemanas y suizas asumiéndolas plenamente). ROSSI, Guido. *Utile di bilancio, riserve e dividendo*. Milano: Giuffrè, 1957, pgs. 17-38. ROSSI, Guido. «Verità di bilancio e costituzione di riserve occulte». En *Rivista di Diritto Commerciale*, 1957, I, pgs. 33 y ss. Para una indicación bibliográfica exhaustiva: COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 214 (nota 76).

267. GIRÓN TENA, José. *Derecho de sociedades anónimas: (según la Ley de 17 de julio de 1951)*. Valladolid: Universidad de Valladolid, Publicaciones de los Seminarios de la Facultad de Derecho, 1952, pgs. 447-448. GARRIGUES, Joaquín; URÍA, Rodrigo. *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*. Tomo II 1ª edición. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1953, pgs. 366-367. GARRIGUES, Joaquín. «Del Balance». En *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*. 3ª ed., rev. Madrid: Imp. Aguirre, 1976, pgs. 441-442.

268. En Italia ha insistido especialmente sobre los aspectos económico-financieros (ventajas e inconvenientes) de las reservas ocultas ONIDA, Pietro. *El Balance de ejercicio en las empresas*. Tomo II..., op. cit., pgs. 560-566.

recho Contable, no suponía una innovación radical, frente a su inmediato antecesor el §129 de la AktG 1937²⁶⁹, las reglas concretas de valoración sí que implican un cambio real, en la medida en que los criterios de valoración ya no constituyen única y exclusivamente criterios máximos sino que se establecen pautas y reglas para limitar las valoraciones a la baja²⁷⁰.

Por el contrario, en Italia, el cambio en las concepciones del balance y, en particular, las limitaciones a la infravaloración casi ilimitada del patrimonio viene de la mano, en un primer momento, de las inestimables aportaciones de COLOMBO²⁷¹ que, más tarde, pasarán a la jurisprudencia para, sólo años más tarde, incorporarse a los textos positivos. En efecto, si bien, en un primer momento, trató de limitarse la práctica de las reservas ocultas (entendidas en sentido estricto) afirmando un hipotético derecho al dividendo del accionista²⁷², es bajo la óptica de la función de imparcial información del balance como se logra una proscripción, sino definitiva y total, sí al menos generalizada, de la constitución de las reservas que nos ocupan.

Pues bien, estas dos formas de superar una primera fase del Derecho Europeo de Balances (la de la infravaloración casi ilimitada) influyen definitivamente sobre la concepción que, posteriormente, se sostiene respecto a las reservas ocultas. En Alemania, una doctrina, construida a lo largo de casi cincuenta años, se tambalea, a partir del cambio de concepción que, como hemos visto, supone la Aktiengesetz de 1965. En una actitud poco científica, la doctrina alemana «reconvierte» el concepto y la reserva oculta no consiste ya sólo en la infravaloración casi ilimitada del patrimonio (o sobrevaloración del pasivo), fenómeno que la propia reforma de 1965 proscribió de forma casi absoluta, sino en la diferencia entre valores de mercado, a los que se asigna sorprendentemente el calificativo de reales y los valores históricos. Por el contrario, en Italia, la asunción jurisprudencial, paulatina aunque constante, de las tesis de COLOMBO, contrarias a las reservas ocultas y a las políticas de balance, constituyen un éxito precisamente de la doctrina, que no necesita reelaborar el

concepto de reserva oculta, puesto que su intención fundamental es desterrarlo definitivamente del Derecho de Balances²⁷³.

Como puede deducirse de lo dicho hasta el momento, sostenemos un concepto restringido de reserva oculta. Sin embargo, y teniendo en cuenta que la descripción de una mera andanza histórica no representa argumento suficiente como para optar entre la alternativa estricta y la amplia, debemos encontrar una razón de suficiente peso. Cuando se dice que una reserva es oculta, porque, frente a la reserva expresa, no aparece en el balance, creo que puede estarse de acuerdo en que, implícitamente, se está afirmando que dicha reserva no sólo no aparece sino que, conforme a los criterios de valoración manejados, debería aparecer, en circunstancias normales, como parte integrante del pasivo no exigible. Es decir, para afirmar que un valor del activo (o del pasivo) queda completa o parcialmente oculto, previamente debe formularse un juicio respecto a cuál es el criterio de valoración correspondiente, es decir aquél que, aplicado con corrección, impide la ocultación de parte del patrimonio. Esto conduce, creo que de forma irrefutable, a afirmar que para comprobar si en un balance existen o no reservas ocultas, deberán compararse los valores impuestos por la ley (valores históricos) y los valores efectivamente anotados, comprobando si éstos segundos resultan inferiores a los primeros, naturalmente teniendo en cuenta todas las reducciones de valor impuestas o permitidas por la ley. Defendemos pues que, al igual que el concepto de valor resulta funcional, en la medida en que depende de la concreta función que corresponda al balance que se elabora –balance de ejercicio, balance de liquidación, balance de fusión, etc.– también lo es el de reserva oculta. Por lo tanto, detectar un reserva oculta, en un balance de ejercicio, por la diferencia entre los valores históricos anotados y los valores de mercado o de realización, es un error radical de concepción que mezcla valores diversos en la elaboración de un juicio funcional único. El concepto amplio de reserva oculta ignora las exigencias básicas de las teorías del valor contable, asentado, quizás, sobre la idea, creo que inadmisibles, de que la valoración a precio histórico constituye, en realidad, una renuncia a valorar²⁷⁴.

Con este concepto «estricto» de reserva oculta se resuelve uno de los problemas esenciales que plantea la noción amplia, antes descrita, cual es la imposibilidad de estudiar, bajo un prisma conceptual único, fenómenos que, por su pro-

269. Extremo que ha puesto de manifiesto en España: GONDRA ROMERO, José María. *Significado y función del principio de «Imagen Fiel»...*, op. cit., pg. 561. En Alemania KROPFF se ha manifestado en el sentido de que, si bien el § 149.1.2 de la AktG de 1965, suponía a nivel interpretativo una innovación relevante respecto a la Ley de 1937, tanto las empresas como los auditores se mostraron reacios a otorgar al principio general las consecuencias que le son propias. KROPFF, Bruno. *Vorsichtsprinzip und Wahlrechte...*, op. cit., pg. 70.

270. Este cambio radical en la concepción de las cuentas anuales que supone la aprobación de la Aktiengesetz de 1965 ha sido puesto de manifiesto de forma reiterada por la doctrina alemana: KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 47.

271. Sobre todo en: COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pgs. 177-235.

272. PETTITI, Domenico. *Contributo allo studio del diritto dell'azionista al dividendo*. Milano: Giuffrè, pg. 174.

273. De hecho el propio COLOMBO se manifiesta en contra de la consideración como reservas ocultas de las llamadas «reservas ocultas legales» (en Alemania *Zwangreserven*) en la medida en que no suponen la reserva de beneficios realizados. Esta tesis guarda cierta relación con la razón que expondremos *infra* para justificar el concepto restringido de reservas ocultas, aunque no es idéntico. COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pg. 224 (nota 99).

274. La valoración a coste histórico como renuncia a la valoración es sostenida por: DE GREGORIO, Alfredo. *Los balances de las Sociedades Anónimas...*, op. cit., pg. 235.

pia naturaleza, son del todo diversos. Pero la asunción de la visión restrictiva, aquí descrita, puede desembocar también en consecuencias difíciles de sostener si no se toman las precauciones adecuadas.

Nos referimos en concreto a una tesis que ha hecho fortuna recientemente en la doctrina española y que, en lo que atañe al tema que nos ocupa, se centra en defender que el de las reservas ocultas es un falso problema que ha ocupado en vano a la doctrina mercantilista pues, bajo el mismo, se da cabida a fenómenos muy diversos entre los que se distinguen la discrecionalidad valorativa reconocida a los administradores, el deber de registro a valores históricos y la práctica de operaciones ilegales de valoración²⁷⁵. Esta visión resulta inadmisibile y ello por dos razones esenciales: 1) En primer lugar, en perspectiva histórica, el fenómeno de las reservas ocultas no constituye un falso problema y prueba de ello es que el propio FERNÁNDEZ DEL POZO reconoce, aunque dicho sea de paso de forma muy escueta, los avatares históricos de este concepto en las sucesivas Leyes de Anónimas alemanas²⁷⁶. 2) Pero, aún observando el Derecho Contable vigente en nuestro país, resulta muy discutible que el fenómeno de las reservas ocultas, entendido en el sentido estricto aquí defendido, haya desaparecido por completo de nuestras cuentas anuales. Constatar que las reglas contables no permiten la valoración por debajo de los propios criterios asumidos en el balance de que se trate, sólo es posible si, previamente, se han analizado minuciosamente dichas reglas²⁷⁷, algo que en el trabajo de FERNÁNDEZ DEL POZO, al menos en lo que se refiere a las normas de valoración, no se hace. En efecto, como veremos en epígrafes ulteriores, la adaptación de nuestro Derecho a las Directivas de Balances

275. FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. *Las reservas atípicas...*, op. cit., pg. 86. Antes sobre el tema de la relatividad del beneficio, poniendo la misma en duda: FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. *La aplicación de resultados en las sociedades mercantiles (Estudio especial del artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas)*. Madrid: Civitas, 1997, pg. 19. Antes, hasta cierto punto como precursor de esta tesis: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 249, aunque de modo mucho más comedido, descartando que de los preceptos reguladores de las reducciones de valor del proyecto de reforma del código de Comercio pudieran derivarse reservas ocultas. Más recientemente defendiendo la existencia de un único concepto legal de beneficio: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 182.

276. FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. *Las reservas atípicas...*, op. cit., pg. 85 (nota 101).

277. Algo que parece reconocer, al menos de forma implícita, un partidario de esta tesis, el Prof. VICENT CHULIÁ. En efecto, en su trabajo dedicado al proyecto de reforma del Derecho de las Cuentas Anuales de 1987, dedica unas líneas a analizar si las reducciones de valor del inmovilizado y del circulante (amortizaciones y reducciones extraordinarias/provisiones de activo) pueden o no dar lugar a la constitución de reservas ocultas, llegando a la conclusión, no acertada a mi juicio y ya indicaré porqué, de que las previsiones de dicho artículo 46 (del Proyecto) no podían conducir a la constitución de reservas ocultas, a diferencia por ejemplo de los §§ 253 IV y V del HGB alemán. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 249.

ha limitado enormemente las posibilidades de constitución de reservas ocultas; sin embargo, de la lectura de las normas de nuestro Derecho Contable, aún se derivan importantes posibilidades de infravaloración del patrimonio, por debajo, incluso, del sistema de valores históricos (en su caso reducidos).

Así, puede concluirse que, desde una óptica estrictamente mercantil, constituyen reservas ocultas las infravaloraciones del activo o supervaloraciones del pasivo, por encima o por debajo de los valores legalmente impuestos por el propio Derecho Contable. Sin embargo, no debe olvidarse que el concepto de reserva oculta interesa en este punto, exclusivamente, desde la óptica de la teoría de los ámbitos de conflicto. En esa medida aún debería añadirse una reflexión respecto al concepto de reserva oculta.

La mejor doctrina hacendista italiana de principios del siglo XX hizo hincapié sobre un hecho que hoy parece indudable desde cualquier punto de vista: el fin de la redacción de un balance es el único criterio que atribuye enteramente un significado a las valoraciones de los elementos de su activo y su pasivo²⁷⁸. Es decir, que las valoraciones de las cuentas del activo y del pasivo dependen de forma esencial, yo no me atrevería a decir que única, de los fines del balance concreto que se elabore. Esta afirmación, que básicamente ha sido asumida de forma unánime, sobre todo en Italia, por los cultivadores de las vertientes económica y jurídica de las cuentas anuales²⁷⁹, es asumida plenamente en este trabajo pero, insisto, si se la entiende en sus justos términos, que paso a describir a continuación.

278. PANTALEONI, Maffeo. «Alcune osservazioni sulle attribuzioni di valori in assenza di prezzi di mercato». En *Giornale degli Economisti*, 1904, I, pgs. 204 y ss.; 307 y ss. Aunque ésta sea la referencia habitual en la doctrina italiana CARATOZZOLO se ha manifestado en el sentido de que ya en las obras de contabilidad de los siglos XVI y XVII (Angelo Pietra, Lodovico Flori y Jacques Savari) se hacía referencia, aunque de forma embrionaria, a esta idea (CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 21, nota 6).

279. En este sentido: BESTA, Fabio. *La ragioneria*. Vol II. 2ª ed. riveduta ed ampliata col consorzio dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milano: Francesco Vallardi, 1915, pg. 11. ONIDA, Pietro. *El Balance de ejercicio en las empresas. Tomo I. Significado económico del balance*. Traducción de Mario Locati. Buenos Aires: El Ateneo, 1951, pgs. 35-36. DE GREGORIO, Alfredo. *Los balances de las Sociedades Anónimas...*, op. cit., pg. 220. ZAPPA, Gino. *Il reddito di impresa: scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*. 3a rist., 2a ed. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1950, pg. 129. COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pgs. 16-17. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 29. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 21. BALZARINI, Paola. «Introduzione». En *Trattato di Diritto Privato* (diretto da Mario Bessone) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola BALZARINI et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pgs. 16-17. En España esta idea ha entrado también aunque con un alcance diverso según que se la ponga con conexión con el concepto de verdad en el balance de ejercicio: GARRIGUES, Joaquín. *Del Balance...*, op. cit., pgs. 281-282. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pgs. 281-282, o no: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 152-153.

La relatividad de los valores, en función de los fines del concreto balance, hace referencia, no a los distintos fines de un mismo balance de ejercicio, sino a los fines diversos que pretenden los balances de ejercicio, de liquidación, de fusión o de cesión global. Así, por oponer los balances en los que con mayor claridad se observa la relatividad de los valores, no puede valorarse, de igual manera, el activo en un balance de ejercicio, dominado por la idea de una empresa en funcionamiento y en que los activos adquieren su valor por su capacidad futura de contribución a la obtención de ingresos y en un balance de liquidación, en que el activo empresarial sirve, tras su liquidación, para la cobertura del pasivo exigible, orientándose pues a valores de realización²⁸⁰.

Si esto es así, como parece reconocer la doctrina de forma unánime, se plantea, de inmediato, una cuestión esencial en lo que atañe a este trabajo: ¿Tiene el Balance Fiscal una finalidad propia que determina, funcionalmente, los valores del activo y el pasivo que en él aparecen? Porque si existe tal finalidad, y ésta puede influir en los criterios de valoración de activos y pasivos a efectos fiscales, parecería correcto sostener que existe un concepto propio de reserva oculta a efectos fiscales. Hemos visto que el concepto de reserva oculta en el balance de ejercicio aparece totalmente determinado por los criterios de valoración históricos admitidos generalmente en dicho balance. De igual manera, si la función del Balance Fiscal impone criterios de valoración propios ligados a dicha función, las diferencias entre los valores anotados y los «valores legales» constituirían reservas ocultas.

En la primera parte de este capítulo, también nos hemos pronunciado, de forma detenida, sobre la diversidad de funciones del Balance Mercantil y el Balance Fiscal. Damos por reproducidos, en este momento, los argumentos que allí se emplearon para desmentir la identidad de funciones, insistiendo en que, dicha diversidad completa la conclusión que antes adelantábamos: existen, ya veremos en qué casos, reservas ocultas en sentido estrictamente fiscal. Ello ocurrirá en aquellos casos en los que la valoración contable, aún siendo conforme a los criterios mercantiles, sitúe el valor de un elemento patrimonial por debajo del valor que marque la función propia del Balance Fiscal.

Así pues, a la hora de estudiar los ámbitos de conflicto que pueden originar los derechos contables de opción en el Balance Fiscal, habrá que atender a dos fenómenos. De un lado a las reservas ocultas mercantiles en sentido estricto. Cualquier valoración de los elementos patrimoniales con criterios distintos a los impuestos por el sistema contable dará lugar a una reserva oculta y, en esa medida, a un conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal. En efecto, cuando las normas fiscales asuman los criterios contables de valoración, algo que en la LIS ocurre con mucha frecuencia, la infravaloración del activo o supervaloración del pasivo en las cuentas anuales generan reservas ocultas, incompatibles con las finalidades propias del Balance Fiscal. Pero, igualmente, la asunción de un valor, conforme a los criterios contables, puede dar lugar a conflictos en el Balance Fiscal si dicho valor es contrario a la finalidad de este último; en ese caso habría que hablar de reservas ocultas fiscales.

b") Los ámbitos de conflicto en el seno de los derechos contables de opción

Una vez que conocemos el concepto de reserva oculta, desde la perspectiva mercantil y que hemos apuntado la posibilidad de que también existan reservas ocultas fiscales, procede plantear en qué supuestos los derechos contables de opción conducen, o pueden conducir, a la constitución de dichas reservas, para terminar concluyendo que, en esos casos, se produce un conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. A mi juicio, estos conflictos pueden plantearse en tres ámbitos bien distintos que deben estudiarse por separado: reservas ocultas mercantiles en sentido estricto, valoraciones conjeturales prudentes y reservas ocultas fiscales.

- Las reservas ocultas mercantiles en sentido estricto.

Reconocimos en su momento que las reservas ocultas en sentido estricto habían ido perdiendo importancia a medida que el Derecho europeo de balances adquiría solidez, impidiendo que los intereses protegidos por el principio de prudencia eliminaran la función informativa del balance. Sin embargo, también nos hemos pronunciado en el sentido de que la legislación vigente, lejos de proscribir, como sostienen algunos, las reservas ocultas en términos absolutos, conserva determinadas reglas, formuladas, las más de las veces, a modo de derechos de opción que, si bien no tienen como fundamento o fin propio la constitución de reservas ocultas, sí que las producen como efecto reflejo. Y la constitución de dichas reservas no puede conducirse a un juicio de legalidad o ilegalidad o de determinación correcta o incorrecta del resultado de ejercicio, en la medida en que es la propia normativa la que facilita su constitución.

Sin embargo, y ello se verá a lo largo del desarrollo de las siguientes páginas, determinadas opciones contables pueden dar lugar a reservas ocultas y, por lo

280. En este sentido, por limitarnos a la bibliografía española, pues en este tema es abundantísima, destacan las palabras del Profesor VICENT CHULIÁ: «[...] la aplicación de los principios contables (se refiere al balance de ejercicio) no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación». VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 475. Y antes, con ocasión del Proyecto de reforma del Código de Comercio: «[...] se presumirá que la empresa continúa sus actividades, lo que excluye los planteamientos propios de un balance de disolución o liquidación, cesión, transformación o fusión de sociedades». VICENT CHULIÁ, Francisco *Las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 242.

tanto, a ámbitos de conflicto, sólo si no se interpretan de forma correcta. Existe una tendencia, muy marcada en la doctrina contable, a entender las opciones en términos absolutos, de modo que al empresario se le concede la posibilidad de elegir entre diversas consecuencias jurídicas sin condición alguna. Sin embargo, en algunos casos, y desde la propia lógica mercantil-contable, las opciones pueden limitarse, de modo que sólo una de las alternativas sea conforme al sistema. En esos casos no se habrá detectado una reserva oculta ni un ámbito de conflicto sino una interpretación de la normativa contable conforme a la propia finalidad de ésta y del Balance Fiscal.

A efectos de lograr una mayor claridad expositiva repetiremos el esquema, tantas veces seguido en este trabajo, que divide los problemas del Derecho contable entre aquellos que atañen al reconocimiento y los que se refieren a la valoración.

- Las reservas ocultas en el reconocimiento. El caso particular de los bienes de escaso valor.

La doctrina se ha dejado influir, en muchas ocasiones, por una interpretación literalista de las normas contables que, al referirse a determinados elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial, utilizan fórmulas no imperativas para referirse a su activación. Así, por ejemplo, respecto a los gastos de establecimiento, si bien las normas contables parecen partir de la activación como regla general, la AECA se refiere a su inclusión en el activo como opción, aunque para precisar que la misma sólo será posible si existe una certeza absoluta de su contribución futura a la obtención de ingresos²⁸¹. Respecto a los gastos en investigación y desarrollo el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 5ª) y la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial (Norma Segunda) hace referencia a que se *podrán activar los gastos*. Respecto al Fondo de Comercio la LSA (art. 194.2) y el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 5ª) indican que *podrá figurar en el activo*. Idéntica expresión utilizan el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 5ª) y la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC (Norma Séptima) para los derechos de traspaso. Desde luego, la doctrina contable española, se caracteriza por una falta manifiesta de precisión en sentido jurídico, de tal manera que será difícil detectar textos en los que se reconozca, de forma explícita, un derecho de opción. Sin embargo sí que puede detectarse cierta preferencia por entender la concurrencia de de-

rechos de opción en la activación de los gastos de establecimiento²⁸², de los de investigación y desarrollo²⁸³, de los gastos en aplicaciones informáticas²⁸⁴, o del Fondo de Comercio derivativo²⁸⁵.

Parece evidente que, si las normas contables conceden opciones de activación respecto a determinados elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial, facilitan la constitución de reservas ocultas en el Balance Mercantil. En efecto, si no se activa el desembolso, llevándolo a gastos en el ejercicio, se oculta la

282. Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. 8ª ed. Madrid: AECA, 1998, pg. 30. Memento práctico Francis Lefebvre. Contable. Madrid: Francis Lefebvre, 2000, pg. 483. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 121, aunque sin aportar justificación jurídico-positiva. Ésta es la posición que parece asumir el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en alguna de sus contestaciones a Consultas. Así por ejemplo en la consulta número 3 del BOICAC 44 de 2000 de diciembre de ese mismo año señala: «[...] se deben considerar gastos del ejercicio, al amparo del principio de prudencia incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de considerarlos como "gastos de primer establecimiento", e imputarse a resultados sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años».

283. ROJO RAMÍREZ, Alfonso A. «Gastos de investigación y desarrollo: cómo contabilizarlos». En *Técnica Contable*, núm. 528, 1992, pg. 780, aunque de forma no del todo rotunda. ALONSO ALONSO, Raúl. «Tratamiento contable y fiscal de los gastos de investigación y desarrollo en la normativa española. Ejemplo ilustrativo». En *Anales de Estudios Económicos y Empresariales*, núm. 12, 1997, pg. 105, haciendo pivotar la decisión de capitalización sobre los principios de prudencia y correlación de ingresos y gastos, aunque sin una toma de posición clara. GARCÍA DE LA IGLESIA, Isabel. *La Elección Contable para los Gastos de Investigación y Desarrollo* (Documentos de Trabajo 151/98). Oviedo: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, 1998, pg. 11. GALLÉN ORTIZ, María Luisa; RUIZ LLOPIS, Amparo. «Gastos de investigación y desarrollo». En *Técnica Contable*, núm. 599, 1998, pgs. 767-768, aunque haciendo depender la activación (activación selectiva) del nivel de riesgos de fracaso del concreto proyecto. Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables..., op. cit., pg. 62. Memento práctico Francis Lefebvre. Contable..., op. cit., pg. 483. CUERVO HUERGO, José Carlos. *El tratamiento contable del inmovilizado inmaterial...*, op. cit., pg. 347, refiriéndose, aparentemente, a los gastos de desarrollo.

284. Las atribuciones que se hagan a las normas que regulan la contabilización de los gastos de investigación y desarrollo serán extensibles también a las aplicaciones informáticas en la medida en que tanto el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 5ª e), como la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 (Norma Séptima 1 *in fine*) así lo imponen.

285. GARRIDO PULIDO, Tomás. «Análisis y problemática contable y fiscal del Fondo de Comercio: especial mención a su influencia en los procesos de consolidación y concentración». En *Técnica Contable*, núm. 591, 1998, pgs. 193, 195-196, aunque las afirmaciones de este último autor no parecen del todo claras, en la medida en que indica que, tanto en la Directiva, como en la legislación interna parecen convivir dos conceptos de Fondo de Comercio: su consideración como activo ficticio que implicaría llevarlo a resultados en el ejercicio en que aflore y los que sostienen su contribución a la obtención de resultados. No parece decantarse claramente por ninguna de las dos fórmulas. Memento práctico Francis Lefebvre. Contable..., op. cit., pg. 494, aunque de manera nada rotunda.

281. Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. 8ª ed. Madrid: AECA, 1998, pg. 30.

existencia de un activo. Esta reserva oculta provocaría, a su vez, un ámbito de conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal, en la medida en que el beneficio del ejercicio del desembolso se vería reducido y todo ello frente a los criterios de una correcta periodificación.

La tesis de la doctrina española se desarrolla, sin un razonamiento jurídico previo, que avale y justifique la posición adoptada. Parece evidente que el simple argumento literalista, de base tan escasa en el caso que nos ocupa, difícilmente puede justificar una toma de decisión definitiva sobre el carácter opcional de las normas de activación a las que hemos hecho referencia. Existen, por otro lado, argumentos que apuntan al carácter no opcional de estas reglas:

1) En los últimos años la doctrina italiana y, siguiendo a ésta, algunos sectores de la española han abogado por entender las supuestas opciones de activación como verdaderos deberes, rechazando, como aquí se ha hecho, el mero argumento literalista²⁸⁶. El argumento, que viene a constituir un *leit motiv* de la doctrina italiana en materia de balances, es una vez más que la existencia de una opción de activación es incompatible, en términos generales, con la función de información objetiva atribuida al balance²⁸⁷. También, sobre la base del principio de devengo, se ha pretendido justificar el deber de activación en

aquellos casos en los que los gastos pueden contribuir a obtener ingresos en períodos ulteriores²⁸⁸.

Básicamente nos mostramos conformes con esta posición aunque la alusión al principio de devengo no parece del todo correcta, en la medida en que es la necesaria correlación de ingresos y gastos la que debería justificar, junto al principio de imagen verdadera y fiel, la necesaria activación cuando dicha correlación concurra.

2) Junto al argumento antes expuesto, existe otro, de mayor peso, que ha sido parcialmente avanzado en algunos sectores de la doctrina alemana pero al que, a nuestro juicio, no se ha terminado de perfilar suficientemente. En este sentido se ha sostenido que determinados preceptos del Derecho de Balances aunque contengan expresiones en principio de carácter opcional («puede», «podrá», «podrán»), no ofrecen verdaderos derechos de opción y, por lo tanto, una auténtica «discrecionalidad» sino que la consecuencia jurídica de la norma (la contabilización, en este caso como gasto, o la activación) será una u otra, dependiendo del caso concreto²⁸⁹, imponiendo, entiendo yo, una u otra solución según las características de dicho caso.

Aunque la propuesta parece apuntar un camino correcto, no se ha estudiado con la profundidad que requiere. El problema que subyace a la determinación sobre si existen o no opciones de activación es el mismo al que se enfrenta el Derecho Administrativo al distinguir los conceptos jurídicos indeterminados y la potestad discrecional, salvadas las distancias.

Desde hace años, la mejor doctrina administrativista española venía esforzándose por romper un concepto tradicional de discrecionalidad administrativa en el que pretendía ubicarse cualquier ámbito de decisión no estrictamente vinculada de la Administración. En efecto, el Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA, a partir de la publicación en la Revista de Administración Pública²⁹⁰, de su trabajo sobre *La lu-*

286. El argumento literalista puede tener, si cabe, una mayor trascendencia en el Derecho italiano, en la medida en la que el artículo 2426 del *Codice civile* hace referencia a que los gastos de establecimiento, de investigación, de desarrollo, y de publicidad (art. 2426.5º) y el fondo de comercio derivativo (art. 2426.6º) podrán ser anotados en el activo, frente a otras rúbricas en las que se hace referencia expresa al deber de anotación.

287. CASELLA, Miriam. «Portata e limiti dell'iscrivibilità in bilancio dei costi a utilizzazione pluriennale anche alla luce del DLG 127 del 1991». En *Rivista di Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni*, 1992, núm. 9-10, pg. 873. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 250; 258. MANSANI, Luigi. «La valutazione in bilancio dei beni immateriali». En *Rivista di Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni*, 1994, núms. 7-8, pg. 464. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 416, refiriéndose al Fondo de Comercio, pero con argumentos extensibles, a mi juicio, al resto del inmovilizado inmaterial. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 209, aunque sin aportar razones. En España parece sostener una posición semejante VICENT CHULIÁ aunque, dentro de sus propios trabajos pueden detectarse algunas contradicciones. Así por ejemplo sostiene, siguiendo literalmente a COLOMBO, que: «[...] la expresión podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones [...] no es más que un límite a la cuantía en la que la sociedad está obligada a capitalizar los gastos de I+D» (VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 262). Sin embargo en otro momento indica que: «[...] la activación o capitalización de los gastos de investigación y desarrollo se plantea siempre como una mera opción y nunca como un deber» (VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 501). Respecto al Fondo de Comercio parece más congruente: «[...] la activación del precio pagado por el fondo de comercio es obligatoria» (VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 517).

288. CASELLA, Miriam. *Portata e limiti dell'iscrivibilità...*, op. cit., pg. 873. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 258. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 211.

289. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 73-74. En sentido similar: KROPFF, Bruno. *Vorsichtsprinzip und Wahlrechte...*, op. cit., pgs. 68-69, aunque realizando una reflexión, que aquí no compartimos, sobre la totalidad de los supuestos derechos de opción contable. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 753 (§ 264, Anm. 29).

290. Aunque la publicación se encuentre, inicialmente, en el número 38 de la Revista de Administración Pública, en este trabajo citaremos la edición separada publicada en «Cuadernos Civitas» desde 1974: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La lucha contra las inmunidades del poder*. Tercera Edición. Madrid: Civitas, 1995, pg. 99. La posición fue pronto asumida de forma casi unánime por

cha contra las inmunidades del poder, se pronunció sobre la necesidad de trazar una línea divisoria más o menos clara entre la discrecionalidad y los conceptos jurídicos indeterminados que terminara de dar a cada uno de ellos su sentido propio. En efecto, los conceptos jurídicos indeterminados, a pesar de su grado de indeterminación, que es el que en definitiva les otorga su idiosincrasia particular, permiten que, a través de un acto cognitivo, se determine su sentido, de un lado, y su concurrencia en el caso concreto de otro. Se trata, en definitiva, del dogma, dicho sea sin matiz peyorativo, de la «única respuesta correcta». Frente a dichos conceptos, la potestad discrecional implica una posibilidad real de elección, por lo tanto un acto de carácter volitivo, entre toda una serie de alternativas igualmente justas. Hay que hacer notar que la tesis sostenida en España por el Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA contaba, en Alemania, y sobre todo durante los años cincuenta, con un sólido respaldo doctrinal²⁹¹.

Una vez que conocemos, siquiera someramente, la distinción entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad en el seno del Derecho Administrativo y, sobre todo, una vez que nos hemos pronunciado sobre la imposibilidad de márgenes de discrecionalidad (volición) en el supuesto de hecho de las normas que tipifican potestades, procede tomar posición sobre el problema concreto que nos ocupa: el de las opciones de activación.

Las expresiones aparentemente alternativas de las normas de activación no implican la posibilidad de activar o no independientemente de la concurrencia de un activo (bien económico/elemento patrimonial). Ésa sería la configuración típica de un ámbito de discrecionalidad en la consecuencia jurídica, de tal manera que, verificado el supuesto de hecho, se conceden al aplicador de la norma varias consecuencias jurídicas todas ellas «justas». Por el contrario, dichas expresiones hacen referencia a la necesidad de comprobar la existencia de un activo y, en caso de que éste concorra efectivamente, obligan a su activación. En caso de que dicho activo no concorra, existirá una prohibición de activar o, dicho de otro modo, un deber de llevar a gastos en el ejercicio.

Así llegamos a la conclusión fundamental que queremos extraer de todo lo dicho anteriormente. El de activo es un concepto jurídico indeterminado, que debe concretarse a través de una actividad cognitiva. La concurrencia, en el caso concreto de un activo que impone necesariamente la activación, sólo puede determinarse a partir de la formulación del silogismo de subsunción. Así, como premisa mayor, el supuesto de hecho de una norma aparece caracterizado por una serie de notas distintivas. Por ejemplo, en el caso del concepto de activo (supuesto de hecho de una norma de activación), se extraen dichas notas distintivas utilizando un proceso interpretativo que, parcialmente, hemos desarrollado en páginas anteriores. A ello obedecía la discusión, ya tratada, sobre si el criterio decisivo para la activación era la posibilidad de valoración autónoma, la transmisibilidad separada o la capacidad de producir renta en ejercicios futuros. Una vez establecidas las notas distintivas del presupuesto de hecho, se comprueba si dichas notas concurren o no en el caso concreto. Si concurren, ya se puede formular la premisa menor del silogismo de determinación de la consecuencia jurídica que, en el caso que nos ocupa, afirmarí­a la existencia de un activo. A partir

la doctrina española: NIETO GARCÍA, Alejandro. «Reducción jurisdiccional de la discrecionalidad en materia disciplinaria». En *Revista de Administración pública*, núm. 44, 1964, pgs. 153 y ss. Con desarrollo excepcional tanto cualitativo como cuantitativo SÁINZ MORENO, Fernando. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Madrid: Civitas, 1976, pgs. 223-357. Posteriormente FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón. «Discrecionalidad y jurisdicción revisora». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 2, 1974, pgs. 285-286. MUÑOZ MACHADO, Santiago. «Nuevos planteamientos de la jurisprudencia sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 26, 1980, pgs. 496-512. GALLEGO ANABITARTE, Alfredo. «La acción concertada: nuevas y viejas técnicas de la Administración». En *Libro Homenaje al Profesor Juan Galván Escutia*. Valencia: 1980, pg. 230. LEGUINA VILLA, Jesús. «Dos cuestiones en torno a la libertad religiosa: Control administrativo y concepto de notorio arraigo». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 44, 1984, pgs. 689-690. CASSAGNE, Juan Carlos. «La revisión de la discrecionalidad administrativa por el Poder Judicial». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 67, 1990, pgs. 352-354. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. «Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 89, 1996, pgs. 69-89.

291. En este sentido se manifestaron inicialmente: REUSS, Hermann. *Das Ermessen*. En *Deutsches Verwaltungsblatt*, FET 18, 1953, pgs. 585 y ss. BACHOF, Otto. «Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht». En *Juristen Zeitung*, núm. 4, 1955, pgs. 97 y ss. BACHOF, Otto. «Neue Tendenzen in der Rechtsprechung zum Ermessen und zum Beurteilungsspielraum». En *Juristenzeitung*, 1972, pg. 642. Sin embargo en este segundo trabajo se muestra BACHOF menos radical en las diferenciaciones, lamentando incluso que su primera aportación a la polémica fuese entendida en un sentido tan rígido por la doctrina y la jurisprudencia. JESCH, Dietrich. *Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht*. En *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 82, 1957, pgs. 163 y ss. CZERMAK, Fritz. «Verwaltungsgerichtliche Nachprüfbarkeit der unbestimmten Rechtsbegriffe». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1961, pgs. 1905 y ss. KELLNER, Hugo. «Zum Beurteilungsspielraum». En *Die öffentliche Verwaltung*, Heft 15-16, 1962, pgs. 572 y ss. OBERMAYER, Klaus. «Verhaltensermessen der Verwaltungsbehörden». En *Neue Juristische Wochenschrift*, Heft 27, 1963, pgs. 1177 y ss. Hay que advertir sin embargo que este autor desnaturaliza su tesis elaborando una distinción entre normas discrecionales actuales y potenciales (pg. 1179), desnaturalización que se hará patente

en su cambio de postura años más tarde adscribiéndose a la tesis de que sólo en el supuesto de hecho existe verdadera discrecionalidad. A este segundo cambio de postura hace referencia BACIGALUPO que, sin embargo, no duda en incluir el artículo de 1963 entre aquellos que precognizan la adscripción exclusiva de la discrecionalidad al ámbito de la consecuencia jurídica. BACIGALUPO, Mariano. *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*. Marcial Pons: Madrid, 1997, pg. 115 (nota 25).

de aquí, como conclusión del silogismo, atribuimos la consecuencia jurídica, en este caso la activación, al supuesto de hecho, sin que pueda hablarse de estructura opcional alguna.

A mi juicio, las normas contables referidas a la activación ratifican lo aquí sostenido. En efecto, las reglas que regulan la activación de gastos de investigación y desarrollo, las de aplicaciones informáticas y las referidas a las operaciones de arrendamiento financiero²⁹², regulan toda una serie de condiciones bajo las que resulta posible la activación. En el caso de los gastos de investigación y desarrollo y las aplicaciones informáticas, si se estudian con atención las condiciones establecidas en la Normas de valoración 5ª del PGC y en la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, podrá observarse que, en realidad, dichas condiciones no constituyen más que especificaciones del criterio general de activación: la posible contribución a la obtención de ingresos en ejercicios futuros²⁹³. Para el resto de inmovilizaciones inmateriales, no descritas en las normas contables, el proceso de verificación sobre la concurrencia o no de un activo será el mismo, sólo que no existirán reglas que especifiquen el criterio general de activación, debiéndose, por el contrario, comprobar la aptitud general del elemento patrimonial para concurrir a la obtención de beneficios en ejercicios futuros.

Con estas afirmaciones llegamos a la conclusión fundamental de este epígrafe: las supuestas opciones de activación que reconoce la normativa contable no pueden generar reservas ocultas, en la medida en que no constituyen auténticas opciones sino normas ordinarias en cuyo supuesto de hecho existe un concepto jurídico indeterminado. En su caso, las reservas ocultas que puedan derivarse no se habrán constituido como consecuencia del ejercicio de una opción, sino a partir de una operación ilegal de contabilización que ha desembocado en el registro como gasto de ejercicio de lo que, en realidad, era un activo.

Sí que existe, sin embargo, una concreta opción de activación, calificable como tal, que puede originar, ya veremos en qué condiciones, reservas ocultas. Existe, en efecto, una opción de activación o, en términos más correctos, una opción de consideración como gastos de ejercicio, no formulada de forma explícita en las normas del Derecho Contable, pero fácilmente deducible de los principios de contabilidad generalmente aceptados y, en particular, del principio de importancia relativa.

292. Para el caso del arrendamiento financiero lo relevante no es tanto la contribución a la obtención de ingresos futuros, puesto que en todo caso subyace un elemento patrimonial material, sino la inexistencia de dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra.

293. No resulta casual, en este sentido, que las normas de IAS establezcan como requisito general de activación del inmovilizado inmaterial, la posibilidad de que éste contribuya a la obtención de beneficios futuros (IAS; 38.19).

La parte primera del Plan General de Contabilidad enuncia, entre los principios contables, el de importancia relativa indicando que podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa, en términos cualitativos, de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel. Este principio, al menos en lo que se refiere al estricto ámbito contable, no ha sido objeto de un desarrollo ulterior²⁹⁴. Y ello implica una primera dificultad en la consideración del mismo, sobre todo, de sus efectos sobre el activo del balance, en la medida en que, considerado a partir del Plan General de Contabilidad, su imprecisión es total. Algunos sectores de la doctrina tributaria parecen asumir que las reglas técnicas de auditoría, dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a las que se ha hecho alusión en nota más arriba, son aplicables en la elaboración de la información contable, es decir, en el momento de confeccionar las cuentas anuales²⁹⁵. Sin embargo, si bien la aplicación al estricto ámbito contable de la Resolución del ICAC añadiría al principio las reglas cuantitativas de materialidad (importancia relativa) y, por tanto, ayudaría a precisar su contenido, no parece pacífico dicho trasvase en la doctrina que, con más detenimiento, se ha ocupado de estos aspectos. Así, por ejemplo, se ha sostenido que los criterios de importancia relativa contable y de auditoría difieren, manejándose en el primer ámbito cifras de materialidad menos elevadas que en el segundo²⁹⁶.

294. Sí que ha existido por el contrario un desarrollo en el ámbito de la auditoría realizado en virtud de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 14 de junio de 1999 por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa».

295. Creemos deducir dicha idea a partir de la cita tanto del principio contable en el Plan General de Contabilidad como de las Reglas Técnicas de Auditoría, aunque en ningún momento se hace alusión al problema que implica aplicar unas reglas ideadas para el desarrollo de la labor de auditoría a la elaboración de las cuentas anuales. En idéntico sentido: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 159 (nota 1). ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 95 (nota 274). Las referencias que los autores hacen a las Resoluciones del ICAC de 8 de julio de 1994 y 30 de julio de 1997, deben entenderse a la citada Resolución de 14 de junio de 1999.

296. En general, respecto a las normas técnicas de auditoría se ha pronunciado el Prof. ILLESCAS señalando que los auditores son los únicos destinatarios de las mismas y quienes están obligados a observarlas. ILLESCAS ORTIZ, Rafael. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles...*, op. cit., pg. 117. CARBAJAL TORRE, Horacio. *La importancia relativa: Análisis de la Norma Técnica de Auditoría de 30-7-1997*. En Partida Doble, núm. 89, 1998, pg. 59. Algo más ambiguos se han mostrado a este respecto otros sectores de la doctrina indicando que, si bien la Norma Técnica no se dirige en ningún momento a los preparadores de la información financiera, sí que les puede servir como criterio orientativo: MOLINA SÁNCHEZ, Horacio. «Análisis de la Norma Técnica de importancia relativa». En Partida Doble, núm. 98, 1999, pg. 67.

Independientemente de que se incorporen o no las reglas cuantitativas de la Norma Técnica dictada por el ICAC, lo que sí parece admitirse de forma general es que, en virtud del principio de importancia relativa, pueden llevarse a gastos en el ejercicio, determinados desembolsos que, por materializarse, de una u otra manera, en un activo, debían haberse activado y amortizado consiguientemente. En efecto, el principio de importancia relativa facilita que los bienes de escaso valor no sean activados²⁹⁷, permitiendo, de esta manera, la constitución de reservas ocultas de registro.

Podría pensarse que precisamente la importancia relativa que da lugar a la constitución de estas reservas ocultas de registro supondría vulneraciones insignificantes del principio de capacidad económica, siendo esta insignificancia aún mayor, si se tiene en cuenta que, en definitiva, se trata de diferencias temporales y no permanentes. Sin embargo, a mi juicio, dicha afirmación peca de un exceso de simplismo. Si se asume la existencia de un concepto de importancia relativa propio de la elaboración de la información contable, al que no son aplicables las reglas técnicas de auditoría, la imprecisión es de tal grado que se pondría en manos de la empresa un instrumento limitado, pero efectivo, para descargar de activos el balance, incidiendo con gran cantidad de gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias y modulando a la baja el resultado contable y, por tanto, la base imponible del Impuesto²⁹⁸. Pero quizás el efecto sería el mismo de asumirse las re-

297. En efecto, una de los reflejos más inmediatos del principio de importancia relativa consiste, precisamente, en la posibilidad de llevar a resultados dichos gastos, como se ha sostenido de forma repetida en la doctrina: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 159. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Método de determinación de la base imponible...*, op. cit., pg. 50. MOLINA SÁNCHEZ, Horacio. *Análisis de la Norma Técnica de importancia relativa...*, op. cit., pg. 67. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 95. No parece ser ésta sin embargo la posición de algunos tribunales que, en posiciones, a mi parecer, de marcado carácter fiscalista, niegan que del principio de importancia relativa, se derive la posibilidad de considerar gastos de ejercicio lo que en principio se configuran como verdaderos activos. Así la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 24 noviembre 2000 señala: «[...] Pero el principio de importancia relativa, como principio técnico contable, lo que implica es una cierta flexibilidad en la aplicación de los otros principios contables (de prudencia, de empresa en funcionamiento, de registro, del precio de adquisición etc.); pero difícilmente puede servir para alterar la naturaleza de los elementos del activo, debiendo considerarse elementos amortizables todos aquellos destinados a ser utilizados por período superior al del ejercicio, que es nuestro caso». En igual sentido: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 29 septiembre 2000.

298. Y hay que hacer notar que, incluso en el ámbito de la auditoría en el que, como sabemos, existen reglas fijas para decidir la importancia de un determinado error, la jurisprudencia sigue mostrándose algo ambigua e indecisa sobre los propios caracteres cuantitativos: Así por ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 1114/2001 (Sala de lo Contencioso-

glas técnicas de auditoría pues, analizando las tablas de materialidad (importancia relativa) contenidas en la Resolución del ICAC de 14 de junio de 1999, puede comprobarse que para la empresas con beneficios normales se consideran no materiales desviaciones de menos del 5 por 100 en el resultado de las actividades ordinarias, mientras que aquéllas que se sitúen entre el 5 y el 10 por 100 quedan al juicio profesional (del auditor).

Parece evidente que un derecho de opción que permite la constitución de reservas ocultas, con las condiciones y los efectos que se han descrito más arriba, plantea serios problemas de compatibilidad entre los fines propios del Balance Mercantil y los del Balance Fiscal.

– Las reservas ocultas en la valoración.

Como ya avanzamos, los verdaderos problemas de reservas ocultas se plantean, precisamente, en el ámbito particular de la valoración más que en el del reconocimiento contable. Debemos advertir que, en este trabajo, podemos ocuparnos exclusivamente de aquellas opciones de valoración que resultan más llamativas, desde la óptica del tema que nos ocupa, siendo conscientes de que los supuestos expuestos a continuación en ningún caso deben entenderse como un catálogo exhaustivo.

– Las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable.

Ya nos hemos referido más arriba a las reducciones de valor del inmovilizado y del circulante, mal llamadas «provisiones de activo». Vimos, en su momento, que el principio de prudencia contable y, en concreto, el subprincipio de asimetría imponían la reducción de valor del activo, inmovilizado o circulante, por debajo de los precios históricos. Tanto las reducciones de valor del inmovilizado, a su valor de mercado (art. 39.1 del CCom, art. 195.2.b de la LSA y Norma de Valoración 2ª.5 del Plan General de Contabilidad) como las del circulante, a su valor normal de mercado o a cualquier otro inferior (art. 39.2 CCom y Norma de

Administrativo, Sección 9ª), de 13 diciembre, señala: «[...] En efecto, en una empresa con una reducida cifra de negocio un error de pocos miles de pesetas puede, siguiendo el criterio cuantitativo, hacer que el error o la omisión sea importante relativamente aun cuando, ciertamente, puede ser totalmente intrascendente. Y al contrario, en una empresa con un gran volumen de negocio, el error y omisión que referido a decenas de millones de pesetas, puede ser considerado, a la vista del criterio cuantitativo, como carente de importancia cuando pueda resultar de trascendencia». En el mismo sentido: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 800/2000 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª), de 2 octubre.

Valoración 13^a.4 del Plan General de Contabilidad) y las de los valores negociables (inmovilizados o no) según los criterios del circulante, ya vistos (Norma de Valoración 8^a.2 del Plan General de Contabilidad) difieren de la reducción de valor del circulante debida a la apreciación comercial razonable en un aspecto fundamental: la reducción de valor que ahora nos ocupa no se ha producido todavía en el momento de su registro contable y, en esa medida, constituye una pérdida futura. En efecto, el artículo 196.2 de la LSA indica que «sobre la base de una apreciación comercial razonable, se efectuarán correcciones valorativas en el caso de que fuesen necesarias para evitar, que, en un próximo futuro, la valoración de los elementos del activo circulante tuviera que modificarse».

Prescindiendo del problema de que esta reducción de valor se haya previsto exclusivamente en la Ley de Sociedades Anónimas, algo que ha despertado las críticas, atinadas a mi juicio, de la doctrina²⁹⁹, dos son los puntos esenciales que deben tratarse. De un lado, el problema de si realmente nos encontramos ante un verdadero derecho de opción y, de otro, si de su ejercicio podría derivarse la constitución de reservas ocultas de valoración.

Como ha sostenido parte de la doctrina española, mientras que el artículo 39.1.c) de la IV Directiva concedía a los estados miembros la posibilidad de establecer un derecho de opción para la práctica de reducciones de valor fundamentadas en la apreciación comercial razonable, el artículo 196.2 de la LSA ha traspuesto dicha norma como un precepto de derecho necesario³⁰⁰. Y, en efecto, así parece tanto si se considera el precepto de modo aislado, atendiendo a su propia formulación literal («[...] se efectuarán correcciones valorativas») como si se lo compara con otros ordenamientos que también han recogido en su legislación interna la posibilidad ofrecida por la Directiva. Así, por ejemplo, el Derecho alemán, que en el § 253.3.3^o HGB establece: «Se permite (respecto al activo circulante)³⁰¹ la práctica de reducciones de valor siempre que sean necesarias conforme a una apreciación comercial razonable, para evitar en un futuro próximo que deban realizarse cambios en la valoración de estos activos como consecuencia de la reducción de sus valores». A mi juicio, aunque la dicción literal del precepto apunte en el sentido descrito, razones de

diversa índole avalan que en este supuesto nos encontremos ante un verdadero derecho de opción:

1) En primer lugar porque una interpretación conforme a la Directiva así lo impone. El artículo 39.1.c) de la IV Directiva permite a los Estados miembros que recojan o no esta reducción de valor, pero lo que en ningún caso autoriza es que ésta se imponga como deber.

2) En segundo lugar porque la reducción de valor basada en la apreciación comercial razonable sólo puede contemplarse como opción, en ningún caso como deber, so pena de incurrir en una contradicción manifiesta. En efecto, un deber de este género privaría de sentido a las normas que regulan la reducción de valor ordinaria del activo circulante, porque cada vez que se verificara el supuesto de hecho de dichas reducciones de valor (que el valor de mercado o cualquier otro del circulante fuese inferior al histórico), se habría verificado, en un ejercicio anterior, un incumplimiento del deber de reducir el valor derivado del artículo 196.2 de la LSA.

Creo que debe concluirse, por lo tanto, que la reducción de valor basada en la apreciación comercial razonable constituye un verdadero derecho de opción. Y conviene dejar claro, al hilo de lo expuesto hasta el momento, que la regla que regula estas reducciones de valor se diferencia radicalmente de las supuestas opciones de valoración tratadas más arriba. Podría sostenerse, y ello resulta totalmente cierto, que el artículo 196.2 de la LSA presenta, de un lado, un supuesto de hecho bien preciso (la concurrencia de un evento futuro que pueda dar lugar a una reducción de valor del activo circulante) acompañado de un concepto jurídico indeterminado (la apreciación comercial razonable) y que, en esa medida, verificado el supuesto de hecho, la consecuencia jurídica debería aplicarse de forma mecánica, al igual que se hacía en aquellos supuestos en que se había verificado la existencia de un activo. Sin embargo, ello supondría, desconocer, de nuevo, la ubicación estructural de los conceptos jurídicos indeterminados y las potestades discrecionales o, dicho en terminología más cercana al Derecho contable, de conceptos jurídicos indeterminados y derechos de opción. En efecto el supuesto de hecho de la reducción de valor que nos ocupa aparece perfilado de forma más o menos acabada en la norma, sin embargo ello no implica que automáticamente deba procederse a la reducción de valor porque, precisamente, en decidir dicha reducción consiste el derecho de opción al que hemos hecho referencia más arriba. Verificado el supuesto de hecho, la empresa puede optar entre reducir el valor del activo o conservar su valor contable. Y lo dicho no se ve obstaculizado por el hecho de que la norma exija la apreciación comercial razonable, en la medida en que la misma actúa tanto en el supuesto de hecho de la norma (modulando la apreciación de una reducción de valor futura) como en la consecuencia jurídica indicando la cuantía de la depreciación y consiguiente-

299. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 219 (nota 49 in fine). Sobre su aplicación limitada a la Sociedad Anónima a la Limitada y a la Comanditaria por acciones, aunque en términos meramente descriptivos: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 485.

300. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 219. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 486.

301. La referencia al activo circulante la añadimos nosotros, pues el § 253.3.3.^o no lo cita expresamente si bien puede deducirse del resto de apartados del § 253.3.^o todos referidos al circulante. Además no puede derivarse una consecuencia distinta de una interpretación conforme a la Directiva que no prevé esta reducción de valor para el activo inmovilizado.

mente de la reducción de valor que debe practicarse³⁰². Queremos decir con esto que una misma norma puede contener conceptos jurídicos indeterminados, imponiendo al intérprete el encuentro de la única respuesta correcta y discrecionalidad (opcionalidad) permitiendo al aplicador (la empresa en este caso) la elección entre varias alternativas todas ellas correctas. Esto es lo que ocurre precisamente en el precepto que nos ocupa.

Pero no debemos olvidar que lo realmente relevante no es si las reducciones de valor basadas en la apreciación comercial razonable implican o no la concesión a la empresa de opciones de valoración, sino si efectivamente como resultado del ejercicio de la opción puede darse lugar a reservas ocultas en sentido estricto, pues sólo en este caso podría detectarse un conflicto efectivo entre los fines propios del Balance Mercantil y del Balance Fiscal.

Prescindiendo de la polémica (algo bizantina), desarrollada en Alemania, sobre si las reducciones de valor del circulante por apreciación comercial razonable, se permiten con el fin expreso de que se constituyan reservas ocultas o si, por el contrario, dicha constitución de reservas ocultas es sólo un efecto reflejo de la concesión de la opción, lo que sí parece admitido de forma mayoritaria, en dicho país, es que el § 253.3.3º HGB (equivalente como hemos visto al art. 196.2 de la LSA) puede desembocar en la constitución de dichas reservas ocultas³⁰³. Pues bien, no podemos compartir dicha posición por las razones que se expondrán seguidamente.

302. Los grandes comentarios alemanes al Derecho de Balances se han hecho eco de esta doble función de la «apreciación comercial razonable» (*Vernünftige kaufmännische Beurteilung*): ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 253 Rz. 559, pg. 280. HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 253 Anm. 621. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., § 253 Rz. 16, pg. 795.

303. EULER, Roland. «Zur Verlustantizipation mittels des niedrigeren beizulegenden Wertes und des Teilwertes». En *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 43, 1991, pg. 204. VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 207. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht*. Düsseldorf: IDW, 1994, pg. 263. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg. 382. ELLROTT, Helmut; SCHERER, Thomas. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 253 Anm. 616, señalando que la finalidad del precepto no es directamente la constitución de reservas ocultas, lo que parece ser un reconocimiento implícito de que su efecto pueda ser ese. SCHULZE OSTERLOH, Joachim. En *GmbH Gesetz...*, op. cit., § 42, Rn. 239 (pg. 785) implícitamente, al afirmar que las opciones de valoración dan lugar a la constitución de reservas ocultas.

Las reservas ocultas en sentido estricto suponen, como vimos, la valoración de una determinada partida (en este caso del activo circulante) por debajo de los criterios de valoración fijados por el propio sistema de Derecho Contable. Partiendo de ese concepto, creo que, en ningún caso, puede llegar a admitirse que de la aplicación (conforme a derecho) del artículo 196.2 de la LSA pueda derivarse la constitución de reservas ocultas. Porque, aunque dicho precepto reconoce la existencia de un derecho de opción, lo que en ningún caso permite es la práctica de la reducción de valor del activo, si no se prevé, conforme a una apreciación comercial razonable y en un futuro próximo, la efectiva reducción de valor del activo. De esa manera no será posible que el circulante figure en el balance por un valor inferior al histórico, o al que corresponde a las reducciones de valor ordinarias, si no se verifica el supuesto de hecho que el propio precepto prescribe. El derecho de opción no permite, por lo tanto, reducir el valor o no hacerlo, en cualquier caso, lo que sí podría dar lugar a la constitución de reservas ocultas, si no que las opciones, una vez verificada la pérdida de valor en un futuro próximo, se centran en mantener el precio histórico (o cualquier otro que corresponda) o reducir el valor efectivamente. El riesgo de la opción no es, por lo tanto, una infravaloración del patrimonio sino exactamente la contraria, es decir, que se pueda mantener un valor histórico superior al que resulta de una inminente pérdida de valor³⁰⁴.

La opción concedida por el artículo 196.2 de la LSA no plantea, como hemos visto, problemas desde la óptica de la constitución de reservas ocultas, sino más

304. Resulta muy ilustrativa la posición mantenida por algunos sectores de la doctrina alemana al distinguir el contenido y los efectos de los §§ 253.3.3º y 253.4 del HGB, preceptos ambos que reconocen las reducciones de valor basadas en apreciaciones comerciales razonables. Mientras que el primero exige, como vimos, una pérdida de valor del activo en un futuro próximo, el segundo, permite de forma general, y sin más requisitos que la apreciación comercial razonable la práctica de reducciones de valor del activo. Ello explica que determinados sectores de la doctrina alemana sostengan que el § 253.4º HGB sí permite la constitución de reservas ocultas, a diferencia del § 253.3.3º. En este sentido: SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz». En *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, núm. 150, 1986, pgs. 415-422. KNOBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pgs. 38; 48; 154. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 253 Tz. 571 (pg. 286). HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 253, Anm. 654 (pg. 540), aunque en este caso la diferencia consiste precisamente en reconocer la finalidad del § 253.4º en la constitución de reservas ocultas, mientras que para el § 253.3.3º las reservas ocultas sólo constituyen un efecto reflejo. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., § 253, Rz. 25-33 (pgs. 795-797).

bien desde la perspectiva temporal a la que se hizo alusión más arriba. En efecto ya nos encargamos de estudiar si las reducciones de valor del activo implicaban el adelantamiento de gastos (o pérdidas) futuras llevando aparejado por lo tanto el gravamen de una capacidad económica no actual. Si en su momento concluimos que por regla general las reducciones de valor tienen en cuenta quebrantos del activo ya realizados no puede decirse lo mismo de las reducciones de valor basadas en la apreciación comercial razonable, cuyo supuesto de hecho, como vimos, era precisamente la concurrencia, en un futuro próximo, de pérdidas de valor del activo. Este derecho de opción, por lo tanto, puede plantear problemas desde la perspectiva temporal del principio de capacidad económica.

- La valoración de existencias con precio de adquisición o coste de producción no identificable de modo individualizado.

En principio, las reglas de valoración del circulante no difieren de las previstas en el Derecho Contable para el inmovilizado. En este sentido se pronuncian el artículo 38.1.f del Código de Comercio, el 196.1 de la LSA, y la Norma de Valoración 13 del Plan General de Contabilidad, imponiendo la valoración a precio histórico. Sin embargo, es evidente que se plantea un problema en aquellos casos en los que el precio de adquisición o coste de producción no resulta identificable de modo individualizado. Ello ocurre, como ha señalado la doctrina, en aquellos supuestos, que son los más, en que las existencias consisten en bienes genéricos³⁰⁵. Para estos casos, el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 13.4) establece, como procedimiento preferente de valoración, el del precio o coste medio ponderado, permitiendo, en su caso, la valoración según los métodos FIFO (*First in first out*) LIFO (*Last in first out*) o cualquier otro análogo si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

La valoración de las existencias, cuando no resulta identificable el coste histórico, supone uno de los problemas fundamentales del Derecho contable actual y con ello, también, de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Con mucho, es la utilización del método LIFO el que da lugar a mayor número de controversias doctrinales, por su particular modo de funcionamiento y, muy en concreto, por los efectos que despliega sobre los resultados del ejercicio en períodos inflacionarios. Si se decide valorar las existencias por el método LIFO, se entenderá que las unidades que vayan saliendo del almacén, a lo largo del ejercicio, serán las últimas que entraron en el mismo y, por lo tanto, en un contexto inflacionario, se las valorará a los mayores precios. De esa manera, al final del ejercicio, las existencias finales se valorarán conforme a precios históricos y, por tanto,

305. VICENT CHULIÀ, FRANCISCO. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 528.

más bajos, siendo menor la variación de existencias de mercaderías y, por lo tanto, menor también el beneficio (o mayor la pérdida). Esta idea se comprenderá mejor con un sencillo ejemplo.

La sociedad A cuenta, en su almacén, a principios del ejercicio, con unas existencias iniciales de 100 valoradas a razón de 100 unidades monetarias (u.m.) por unidad. A lo largo del ejercicio realiza las siguientes operaciones: en enero compra 100 unidades a un precio de 107 u.m.; en mayo vende 70 unidades a un precio de 166 u.m.; en octubre vuelve a comprar 100 unidades a un precio de 114 u.m.; finalmente, en noviembre, vende 60 unidades a un precio de 176 u.m. Trátándose de existencias con un coste histórico no identificable de modo individualizado el valor de las finales deberá determinarse mediante alguno de los métodos previstos en la normativa contable. Procedemos a valorar las existencias conforme a dichos métodos:

$$\text{Precio Medio Ponderado}^{306} = \frac{[(100 \times 100) + (100 \times 107) + (100 \times 114)]}{100 + 100 + 100} = 18.190 \text{ u.m.}$$

$$\text{Método FIFO}^{307} = (70 \times 107) + (100 \times 114) = 18.890 \text{ u.m.}$$

$$\text{Método LIFO}^{308} = (100 \times 100) + (30 \times 107) + 40 \times 114 = 17.770 \text{ u.m.}$$

A partir de estas valoraciones se obtienen las variaciones de existencias que siempre resultan más reducidas cuando se utiliza el método LIFO, pues las existencias finales se valoran a precios más antiguos (Variación = Existencias Finales [17.770] – Existencias Iniciales [10.000] = 7.770).

306. El método del precio medio ponderado supone la obtención de la media de precio o coste de producción. De esa manera el precio o coste medio se obtiene dividiendo las unidades de entrada multiplicadas por sus respectivos precios o costes entre el número total de unidades adquiridas o producidas.

307. Este método entiende que las unidades que salen del almacén son siempre las más antiguas que había en el mismo. De ese modo, las 70 unidades vendidas en mayo se entenderá que son las que estaban en el almacén a principios del ejercicio. Las 60 unidades vendidas en noviembre serán las 30 de existencias iniciales que aún quedan en el almacén y 30 de las adquiridas en enero. De ese modo al final del ejercicio quedarán en el almacén 70 unidades de las adquiridas en enero (precio 107 u.m.) y 100 de las adquiridas en octubre.

308. En este método, al contrario que en el FIFO, se entiende que las unidades que salen del almacén son las últimas que entraron en el mismo. De ese modo, las 70 unidades vendidas en mayo se entenderá que son las que se compraron en enero. Las 60 unidades vendidas en noviembre se entiende que son las compradas en octubre. Así, al final del ejercicio quedarán, en el almacén, las 100 unidades de existencias iniciales (precio 100 u.m.) 30 de las compradas en enero (precio 107 u.m.) y 40 de las compradas en octubre (precio 114 u.m.).

A partir de esta realidad, se ha defendido, tradicionalmente, y aún en tiempos recientes, que la utilización del método LIFO genera reservas ocultas³⁰⁹. Esta afirmación, como venimos sosteniendo desde que hemos iniciado el estudio de estas particulares reservas, debe probarse y el hecho de que el método LIFO implique una valoración inferior a la resultante de la aplicación de los métodos del coste medio ponderado o del FIFO no implica que automáticamente puedan entenderse constituidas reservas ocultas. Para ello, sería necesario probar que el valor superior resultante de la aplicación de otros métodos (FIFO o coste medio ponderado) es el valor adecuado, conforme al sistema de valoraciones del Derecho contable. En definitiva, se trata de repetir, una vez más, que no se puede juzgar la existencia de reservas ocultas en sentido estricto desde la perspectiva de que el valor ajustado es el mayor valor de entre los posibles. El problema reside, precisamente, en determinar en qué supuestos puede afirmarse la existencia de un valor más ajustado, más correcto o, en definitiva, verdadero, de las existencias finales, que resulte de la aplicación de un método de valoración distinto del LIFO.

Esa averiguación se ve obstaculizada, de un lado, por los problemas habituales que encuentra el redactor del balance para identificar los valores correctos, cuando la normativa ofrece varios como posibles. Pero además, y en este ámbito concreto muy en particular, por ciertas afirmaciones doctrinales que enturbian notablemente el razonamiento jurídico. En este sentido, se ha defendido que los distintos métodos de valoración que concede el Plan General de Contabilidad dan lugar a un derecho de opción puro, en el sentido de que la empresa puede asumir uno u otro sin más consideraciones que las de su propia

309. BREZING, Klaus. *Lifo-Verfahren im Steuerrecht*. En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1990/1991, pg. 51; 55. WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6 C 10. Erg-Lfg. Februar 1994. FEDERMANN, Rudolph. En en HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*. Band 5 (§§ 6-6a EStG). 21. Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1950-1996, § 6 Anm. 1122 c. (Lfg 181 Oktober 1995). ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 1. 6. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 256 Tz. 8; 12. BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., pg. 804, § 256, Rn. 2. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg. 397, aunque sobre la base de la distinción entre la finalidad y el efecto de un derecho de opción. SCHULZE OSTERLOH, Joachim. En *GmbH Gesetz...*, op. cit., § 42, Rn. 239 (pg. 785). SCHMIDT, Matthias. *Vorräte*. En *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung...*, op. cit., Band I, B 214, Rz. 104, EL 15, Mai 2001. QUICK, Rainer. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar*. Band 1 (Aktuelles Einführung. §§238-289 HGB). Bonn-Berlin: Stollfuß, 2002, § 256 Rz. 40.

conveniencia de gestión³¹⁰. Y sorprende especialmente esta afirmación, entre aquellos que han defendido la importancia y la relevancia jurídica del principio de imagen (verdadera) y fiel, particularmente en las situaciones de incertidumbre de la empresa. Ya vimos, más arriba, que la doctrina italiana, y siguiendo a la misma algún autor español, han defendido la extensión del principio de veracidad del balance (imagen verdadera) a los que llamaban valores conjeturales o estimados. Así, la elección del valor correcto se hacía depender de toda una serie de consideraciones fácticas previas fuera de las cuales el valor no podía tenerse por verdadero o, dicho en términos más precisos, por correcto. Y no alcanzo a entender porqué dicha tesis no se aplica a la elección del método de valoración de las existencias finales cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de forma individualizada.

Desde un punto de vista normativo la valoración de existencias finales no queda dispensada del cumplimiento y de la orientación a mostrar la imagen (verdadera) y fiel del patrimonio, de la situación financiera y, sobre todo, de los resultados de la empresa. De un lado, porque el sistema del Derecho Contable ha situado en su cúspide al principio de imagen (verdadera) y fiel permitiendo la inaplicación de reglas concretas cuando pueda verse comprometido el principio, pero no autorizando que la aplicación concreta de una regla, con o sin estructura opcional, permanezca al margen del principio. Y de otro, porque, si bien el Plan General de Contabilidad ha decidido no ordenar (tampoco tenía porqué hacerlo) que la adopción de uno u otro método de valoración de existencias debiera conducir a mostrar la imagen fiel, sí que encontramos una disposición en este sentido en la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad

310. En este sentido se ha manifestado en España VICENT CHULIÁ: «[...] Generalmente es el método LIFO el más seguido, por ser el más ventajoso fiscalmente (ya que origina más gasto deducible). La norma legal equipara estos dos métodos de valoración, nacidos en la práctica contable y que seguramente constituían un uso del comercio para facilitar estas valoraciones. Y parece dispensar de la regla de la imagen fiel, en la medida en que claramente concede la elección a la empresa: «si la empresa los considera más convenientes para su gestión» (economía de opción)». VICENT CHULIÁ, FRANCISCO. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 528. Esta es una posición que quizás trae causa de la fuerte influencia que la doctrina italiana tiene en la obra de VICENT CHULIÁ. En efecto, esta ha sido una posición mantenida en tiempos recientes (a partir de la reforma de 1991) por la mejor doctrina italiana: BUSSOLETTI, Mario. *Principi e criteri di valutazione nel bilancio*. En *La Nuova disciplina dei bilanci di società: commento al d.lg. 9 aprile 1991 n. 127 / a cura di Mario Bussoletti ; contributi di Anna Rosa Adiutori...* [et al.]. Torino: G. Giappichelli, 1993, pg. 108. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 296. BALZARINI, Paola. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pgs. 772-773. PALMA, Angelo. *Le valutazioni...*, op. cit., pg. 334. En este mismo sentido en España, aunque desde una perspectiva fiscal: SANZ GADEA, Eduardo. «La imputación temporal de ingresos y gastos (III)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, 1999, pgs. 56-57.

y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. En efecto, la Norma Undécima de dicha Resolución, en su punto segundo, indica que, para la valoración de existencias, los métodos de ordenación de entradas y salidas FIFO (primera entrada, primera salida), LIFO (última entrada, primera salida) u otro análogo son aceptables, si la empresa los considera más convenientes para su gestión y siempre que mediante dichos métodos la valoración obtenida permita conseguir *el objetivo de imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa*.

Una vez que sabemos que el ejercicio de la opción que nos ocupa debe tender a mostrar la imagen fiel de los resultados de la empresa, debemos averiguar qué exigencias se derivan de esa afirmación y cuáles son las consecuencias que ello implica respecto a las reservas ocultas. En el caso de la valoración de existencias cuyo coste histórico no sea identificable de modo individualizado el principio de imagen verdadera y fiel exige que el supuesto flujo de existencias que subyace al método convencional seleccionado (FIFO o LIFO) coincida, al menos en línea de principio, con el flujo real del almacén³¹¹. Partiendo de esta idea puede afirmarse que si el flujo del almacén no sigue los patrones del método LIFO y, a pesar de todo, la empresa decide valorar sus existencias finales siguiendo dicho método, pueden generarse reservas ocultas de valoración en sentido estricto³¹².

Sin embargo, no queda el problema definitivamente resuelto con las afirmaciones anteriores en la medida que aún no nos hemos pronunciado sobre los supuestos en los que los flujos del almacén no siguen los patrones propios del LIFO. Parece existir un acuerdo generalizado en la doctrina, en el sentido de que existen determinadas mercaderías que, por su propia naturaleza, hacen imposible que el flujo del almacén pueda seguir el patrón LIFO: se trataría, por ejemplo, de las mer-

caderías perecederas. Parece evidente, y así lo reconoce la doctrina de forma unánime, que, en este caso, en la valoración de las existencias finales, no podrá utilizarse el método LIFO³¹³. Sin embargo, fuera de los supuestos en los que el flujo real del almacén se deriva necesariamente de la propia naturaleza de la mercadería, sólo subsisten dudas. Porque, aunque la doctrina parece estar de acuerdo con que el flujo habitual es el que corresponde al método FIFO³¹⁴, fuera de los casos en los que la naturaleza de la mercadería indica *per se* ese flujo de almacén, la doctrina se muestra muy reacia a entender la necesidad de adaptar el método de valoración al flujo real³¹⁵. Y no alcanzo a entender bien esta posición, en la medida en que, si la

313. En este sentido se pronuncia de forma casi unánime la doctrina alemana: FÜLLING, Friedhelm. *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte*. Düsseldorf: IDW, 1976, pgs. 176-178. BREZING, Klaus. *Lifo-Verfahren im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 56. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 256 Tz. 18. GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6, Rz. 352 (pg. 535). FÖRSCHLE, Gerhart; KROPP, Manfred. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 256, Anm. 21 (pg. 706). HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., § 256, Rz. 1 (pg. 804). EHMCKE, Torsten. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 6 Rdnr. 76 (EL 74 März 2002). En igual sentido la doctrina italiana mayoritaria: COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni...*, op. cit., pg. 199. CENDON, Paolo. *COMMENTARIO al codice civile...*, op. cit., pg. 1199. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 345.

314. En este sentido, de forma especialmente convincente BREZING, señalando para ello cuatro motivos fundamentales: 1) El flujo LIFO provoca un mayor deterioro físico del almacén dado el largo periodo de tiempo que las existencias pasan en un mismo lugar. 2) Muchos productos, aun no siendo considerados perecederos se deterioran con cierta rapidez (vgr. fluidos con determinadas propiedades químicas, papel, productos médico farmacéuticos, etc. ...); 3) El desarrollo técnico y científico provoca que a las existencias más antiguas deba dárseles salida lo antes posible para evitar una drástica e irremediable disminución de valor; 4) La demanda de muchos productos depende de los gustos del público que cambian a gran velocidad. BREZING, Klaus. *Lifo-Verfahren im Steuerrecht...*, op. cit., pgs. 54-55. En el mismo sentido se ha pronunciado en España AECA (Documento 8: Existencias): «En ocasiones se ha defendido este sistema por ser el que, en general, más se adapta al flujo físico del almacén». En igual sentido: LLANSÓ, MACARENA. «Provisiones de activo (art. 12 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 464.

315. En efecto, la doctrina alemana, fuera de los casos extremos a los que se ha hecho alusión parece contraria a que el método de valoración adoptado deba ser conforme al flujo real del almacén: VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 189. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 256 Tz. 15-17. FÖRSCHLE, Gerhart; KROPP, Manfred. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 256, Anm. 21 (pg. 706). GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz*

311. En este sentido se ha pronunciado sobre todo la doctrina italiana anterior a la entrada en vigor de la reforma contable de 1991, aun cuando después de la misma mantiene esa misma posición un sector muy importante de la misma: SALAFIA, Vincenzo. «Le valutazioni del bilancio di esercizio delle società di capitali nell'interpretazione giurisprudenziale». En *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione: Rivista de Studi Giuridici, Economici e dell'Ambiente*, 1977, pg. 198. COLOMBO, Giovanni Emmanuele. «Alcuni problemi di valutazione nel bilancio d'esercizio». En *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione: Rivista de Studi Giuridici, Economici e dell'Ambiente*, 1977, pg. 164. COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni...*, op. cit., pg. 199. Resulta muy sorprendente cómo el Prof. COLOMBO cambia de parecer entre los años 1977 y 1994 sobre este problema en particular. En cualquier caso creemos que el cambio de redacción del art. 2426.10 del *Codice Civile*, admitiendo la utilización del método LIFO, no justifica semejante cambio de opinión. JAEGER, Pier Gusto. *Il bilancio d'esercizio delle Società...*, op. cit., pgs. 71-72. CENDON, Paolo. *COMMENTARIO al codice civile*. V.V.2: artt. 2247-2642. Torino: UTET, 1991, pg. 1199. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 345-346. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 223.

312. Lógicamente nos estamos refiriendo a contextos inflacionarios.

posibilidad de valorar las existencias con el método LIFO constituye, como sostienen estos autores, un expediente de simplificación en aras de permitir la valoración de activos con precios históricos no identificables, renunciando a la determinación, aún sea aproximativa, de los mismos, mediante procedimientos enteramente convencionales, ello no casa bien con la renuncia al método LIFO en aquellos casos en que, según la naturaleza de las propias existencias, el flujo real del almacén debe ser distinto del que subyace al método LIFO. Es decir, o el método es enteramente convencional o no lo es; lo que no nos parece razonable es sostener su carácter convencional, como regla general, para después exigir la adaptación al flujo real del almacén en los casos «extremos».

Sin embargo aún existen dos escollos para poder afirmar que, en períodos de inflación, pueden generarse reservas ocultas si se valoran existencias finales con el método LIFO cuando el flujo real del almacén es distinto:

1) Desde hace algunos años se ha extendido en la doctrina contable (y fiscal) europea la idea de que el método LIFO, al valorar las existencias finales a precios más antiguos, permite, en períodos de inflación, que no sean repartibles y gravables beneficios «ficticios» que obedecen, única y exclusivamente, a la subida general de precios³¹⁶. Evidentemente, si esta afirmación resultara cierta, la

Kommentar..., op. cit., § 6, Rz. 352 (pg. 535). HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 397-398. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., § 256, Rz. 1 (pg. 804). Esta tesis sostienen de igual forma aquellos sectores de la doctrina alemana que niegan incluso que en los supuestos de imposibilidad de flujo LIFO por naturaleza de la mercadería sea imposible la aplicación de este método: HERZIG, Norbert; GASPER, Richard. «Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1991, pg. 559. GASPER, Richard. *Die Lifo-Bewertung: Zielsetzung, GoB-Konformität, Verfahren*. Düsseldorf, IDW, 1996, pg. 96.

316. En este sentido se ha manifestado la doctrina alemana de forma casi unánime: VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts...*, op. cit., pg. 190. HERZIG, Norbert; GASPER, Richard. *Die Lifo-Methode...*, op. cit., pg. 558. WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommenssteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6 C 2. 51 Erg.-Lfg. Februar 1994. FEDERMANN, Rudolph. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 6 Anm. 1122 b. (Lfg 181 Oktober 1995). GASPER, Richard. *Die Lifo-Bewertung...*, op. cit., pgs. 75-78. GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommenssteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6, Rz. 351 (pg. 535). FÖRSCHLE, Gerhart; KROPP, Manfred. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 256, Anm. 15 (pg. 704). HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., § 256, Rz. 2 (pg. 804). QUICK, Rainer. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. (herausgegeben). *Bilanzrecht...*, op. cit., § 256 Rz. 39. Algunos sectores de la doctrina española se han pronunciado en igual sentido: *Estudio para la reforma del Impuesto sobre Sociedades: derecho comparado y propuestas alternativas al proyecto del gobierno / coordinador y ponente Juan Costa Climent; ponentes, Eduardo Sanfrutos Gambín y Joaquín Velasco Plaza*. Madrid: Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, 1995, pgs. 62;65. GARCÍA NOVOA, César. «Comentario a la actualización de Balances del Dley

construcción sostenida en estas páginas perdería su validez en la medida en que, de la valoración LIFO no derivarían reservas ocultas, es decir una valoración por debajo del propio sistema valorativo del Derecho Contable, sino al contrario una valoración ajustada al sistema en el que se hubieran corregido los efectos perversos de la inflación. Sin embargo, y como el Prof. COLOMBO se ha encargado de dejar claro, no tiene excesivo sentido introducir una medida parcial e indirecta de corrección de la inflación en un sistema de marcado carácter nominalista³¹⁷. Y si, por el contrario, cosa que desde luego en nuestro Derecho resulta difícil de sostener³¹⁸, se entiende que el método LIFO tiende más bien a evitar la tributación de renta ficticia, siempre puede objetarse que el artículo 15 del TRLIS, ha previsto un método para evitar el gravamen de rentas ficticias (debidas a la inflación) sólo para beneficios procedentes del inmovilizado y, en concreto, exclusivamente, para los bienes inmuebles³¹⁹.

2) El artículo 40.2 de la IV Directiva prescribe que cuando se haya utilizado uno de los métodos permitidos para la valoración de existencias (coste medio ponderado, FIFO o LIFO) y la valoración resultante difiera, en un importe con-

7/1996». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1996, t. II, pg. 1547. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible». En *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pg. 230. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pgs. 281-282. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Método de determinación de la base imponible...*, op. cit., pg. 79 (implícitamente al señalar: «[...] emplea sistemáticamente el método LIFO de valoración de existencias a fin de ofrecer resultados no sobrevalorados como consecuencia de la inflación». GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 37-38.

317. COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni...*, op. cit., pgs. 199-200. En el mismo sentido se ha pronunciado en Alemania HENNRICH, afirmando además que la propia Directiva contiene sistemas de corrección de los efectos de la inflación (art. 33 de la IV Directiva) que los Estados asumirán libremente. (HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 396-397). Sobre este particular puede resultar muy interesante el estudio de la doctrina contable italiana sobre la irracionalidad de los procedimientos parciales de corrección de los efectos negativos de la inflación sobre el balance: CARATTOZZO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pgs. 530-548.

318. Distinto resultaría, por ejemplo, el caso alemán, en el que, a partir de 1990, el § 6 I Nr. 2 a permite expresamente la valoración de los bienes homogéneos (*gleichartig*) del circulante a través del método LIFO, estableciendo la exposición de motivos de la reforma como fin esencial de la misma la evitación del gravamen de beneficios ficticios. (BT Drs11/2157, pg. 140); citado por GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommenssteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6, Rz. 351 (pg. 535).

319. Además, a pesar de la corta vida de nuestra vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, se ha podido observar una evolución en el ámbito objetivo de la corrección de plusvalías, pues si bien, en la redacción inicial del artículo 15.11 de la LIS, se corregían las plusvalías generadas tanto por lo bienes del inmovilizado material e inmaterial, a partir de la aprobación de la Ley 40/1998 (Disposición Final Segunda) se limita, como hemos visto, a los bienes inmuebles.

siderable, de una valoración sobre la base del último precio de mercado conocido, antes de la fecha de cierre, la diferencia deberá quedar reflejada globalmente por categorías en la Memoria. Sorprendentemente, este deber de reflejo en la Memoria no se ha traspuesto, o al menos no se ha traspuesto correctamente, en nuestro Derecho interno, a diferencia de en otros estados miembros³²⁰. Ni en el Código de Comercio, ni en la Ley de Sociedades Anónimas, ni siquiera en el Plan General de Contabilidad, se contiene un deber semejante de inscripción en la Memoria. Debe acudir a la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 para encontrar una disposición semejante aunque, como veremos, no idéntica. En efecto la Norma Undécima, en su punto cuarto, establece que, si se emplea el método LIFO u otro análogo, en la Memoria de las Cuentas Anuales se informará sobre la diferencia de valoración de las existencias que existe con respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado el método del precio medio ponderado o coste medio ponderado. En efecto, puede comprobarse que las exigencias de información no son idénticas pues las diferencias se establecen en el caso de la Directiva respecto a los valores de mercado mientras que la Resolución del ICAC lo hace respecto a la valoración resultante de la aplicación del método del coste medio ponderado.

Algún sector de la doctrina alemana ha defendido respecto a la necesaria mención en la Memoria de las diferencias de valoración resultantes de la aplicación del método correspondiente y los precios de mercado del circulante que supone, en realidad, el reconocimiento, por parte de la Directiva, de que la adopción de alguno de los métodos (señaladamente el LIFO) puede conducir a la constitución de reservas ocultas de valoración³²¹. En esta medida la mención en la Memoria, supongo, vendría a paliar la distorsión informativa que implican las reservas ocultas.

Sin embargo, no creo que los deberes de información en la Memoria puedan suponer un reconocimiento implícito de la constitución de reservas ocultas mediante la valoración de existencias. Respecto a la prevista en la Directiva, que no ha sido traspuesta a nuestro Derecho interno, porque las diferencias de valor no se plantean entre el coste histórico supuestamente correcto y el resultante del sistema de valoración elegido, sino entre este último y el valor de mercado de las existencias. Respecto de la norma de Derecho interno a la que hemos hecho alusión tampoco creo que su función sea la de explicitar en la Memoria la reserva oculta creada en el Balance pues, de ser así, la diferencia de valoración no se

320. Efectivamente en este mismo sentido se pronuncian el artículo 2426.10 del *Codice civile* italiano o el § 284.2.4 del HGB alemán.

321. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 397-398.

plantearía entre la resultante del método LIFO y la del precio medio ponderado sino, entre el método adaptado al flujo real del almacén y el LIFO.

En este momento estamos en situación de emitir un juicio definitivo sobre si el supuesto derecho de opción que nos ocupa puede dar lugar a la constitución de reservas ocultas y, por lo tanto, puede entenderse contrario a la finalidad propia del Balance Fiscal. Lógicamente en la medida en que asumamos la posición expuesta más arriba las reservas ocultas en la valoración de existencias traerían causa de una incorrecta aplicación de las reglas contables y no podría hablarse, como en tantos otros casos a los que ya hemos hecho referencia, de un ámbito de conflicto entre los fines propios del Balance Mercantil y del Balance Fiscal. La incorrecta operación de valoración de existencias debería corregirse pues aplicando el método más acorde al flujo real de existencias del almacén. Se trata, de nuevo, de un caso palmario de conflicto aparente que puede solventarse con un entendimiento correcto de las normas contables. Sin embargo, en la medida en que se entienda que la opción entre los métodos FIFO, LIFO o de coste medio ponderado es absoluta, como parece hacerlo la doctrina mercantil española, y también la doctrina³²² y la jurisprudencia fiscal³²³ mayoritarias, sí sería posible detectar ámbitos de conflicto cuando, en un contexto inflacionario, se utilizara el método de valoración LIFO, sin que éste obedeciera al flujo real del almacén.

- Conjeturas sobre período de vida útil y método en la amortización del inmovilizado material.

Ya hemos hecho alusión más arriba a algunos problemas que plantea la amortización del inmovilizado material en el Balance Mercantil y sus repercusio-

322. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. *La relativa libertad del empresario...*, op. cit., pg. 5. SEGARRA, Ángel. *El nuevo impuesto sobre sociedades: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre: análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto, 1996, pgs. 60-61. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible...*, op. cit., pg. 260. DÍAZ YANES, Inmaculada (et al.). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996, pg. 122. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pgs. 271-272. LLANSÓ, MACARENA. *Provisiones de activo...*, op. cit., pgs. 466-467, aunque estableciendo una carga de información en la Memoria adicional para el caso de utilización del método LIFO. FERREIRO LAPATZA, José Juan (et al.). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*. 14ª edición. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 248, aludiendo a la carga de información ya citada. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad...*, op. cit., pgs. 185-186. SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (et al.). *El nuevo impuesto sobre sociedades: cuestiones prácticas*. 2ª ed. rev. y puesta al día. Pamplona: Aranzadi, 1998, pg. 143. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pgs. 78-79.

323. En este sentido: Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 27 septiembre 1999 (FJ 4). Consultas de 15 de diciembre de 1998 y 29 de junio de 2000.

nes sobre el Balance Fiscal, sus principios y sus fines propios. Como vimos en su momento, la amortización del inmovilizado y, en particular, la del inmovilizado material, resulta especialmente problemática, en la medida en que se relaciona de forma directa con los valores conjeturales de los que más arriba nos hemos encargado. Si, como hemos visto en numerosas ocasiones, para afirmar la existencia de reservas ocultas de valoración es preciso antes identificar la existencia de un valor correcto o verdadero desde la perspectiva del propio sistema contable, y además los valores conjeturales guardan una muy particular relación con el principio de imagen verdadera y fiel (para algunos casi inexistente) resultará especialmente complejo detectar la existencia de dichas reservas y, en conclusión, de ámbitos de conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal, en el campo de las amortizaciones del inmovilizado.

Si en los valores conjeturales, como lo son las cuotas de amortización de un inmovilizado material, no es posible hacer referencia a un valor «verdadero» tampoco estaremos en situación de detectar reservas ocultas de valoración, es decir, cuotas de amortización mayores (mayor gasto) que las verdaderas. Y en la doctrina española y comparada es muy habitual mantener dicha posición, bien negando la propia noción de verdad contable de forma genérica para un grupo de valores³²⁴ o, de forma implícita, admitiendo, en todo caso, cualesquiera cuotas de amortización determinadas conforme a los métodos más diversos³²⁵. Sin embargo,

324. En este sentido en Italia: SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Il significato cognoscitivo...*, op. cit., pgs. 1032-1034. SUPERTI FURGA, Ferdinando. «Passato e presente del bilancio di esercizio verso un bilancio intellegibile». En *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 1988, pg. 1059. SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Reddito e capitale nel bilancio di esercizio*. 2. ed., ristampa emendata. Milano: Giuffrè, 1991, pgs. 45-49. SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Il falso in bilancio nella prospettiva...*, op. cit., pg. 220. En la doctrina española, siguiendo a SUPERTI FURGA: GONDRA ROMERO, José María. *Significado y función del principio de «Imagen Fiel»...*, op. cit., pgs. 595-596.

325. Ésta es una posición sostenida, sobre todo, por la doctrina tributarista española, que ha querido ver en las exigencias de efectividad de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades una respuesta a la supuesta flexibilidad de la normativa contable: POVEDA BLANCO, Francisco. *Tratamiento fiscal de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 145-146. GALAPAGUERO FLORES, Rosa. «La Amortización en la nueva Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades». En *Impuestos*, 1996, I, pgs. 1269-1270. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible...*, op. cit., pg. 129. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 333, aunque de modo algo ambiguo haciendo referencia a los criterios económicos en la amortización. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad...*, op. cit., pgs. 345-346. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el impuesto sobre sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, pgs. 259-260. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 34-35, aunque en este caso con menor contundencia recogiendo las indicaciones de la mejor doctrina española en el sentido de que las amortizaciones contables deben seguir un criterio técnico-económico. Ésta es por otro lado la postura mayoritaria en la doctrina italiana que

no es ésta la posición correcta desde una estricta perspectiva jurídico mercantil y contable y ello viene avalado por razones de peso que se exponen seguidamente.

En términos generales creo que no es posible afirmar la inaplicación de las exigencias de veracidad a los valores conjeturales del balance y, de hecho, creo que la propia teoría de SUPERTI FURGA, a la que ya hemos hecho referencia más arriba, así lo reconoce de manera implícita. En efecto, y en eso creo que debe existir un consenso general, no es posible hablar de verdad en un idéntico sentido respecto a los valores ciertos, los estimados y los conjeturales. Pero no se trata de que nos encontremos ante distintas acepciones de la verdad, como las representadas por las parejas de conceptos verdad semántica/verdad sintáctica³²⁶, verdad/inteligibilidad³²⁷ o verdad/coherencia interna³²⁸ con las que, en ocasiones, se ha pretendido explicar el papel del principio de veracidad en el Derecho de Balances. Verdad sólo hay una, al menos en el sentido ontológico de la misma, y debe entenderse como la correspondencia entre lo que se dice y la realidad exterior a la que se hace referencia. En esta medida, el principio de imagen verdadera se proyectaría de diversa forma sobre los valores ciertos y los conjeturales conforme a una graduación. Mientras que respecto a los valores ciertos (coste histórico de un inmovilizado) la coherencia respecto a la realidad y a lo declarado puede comprobarse en su totalidad (momento, modo de financiación y coste real del inmovilizado), respecto a los conjeturales, como veremos seguidamente, sólo es posible dicha comprobación de modo parcial. Podría objetarse que, fuera de las ciencias de la naturaleza, no es posible realizar conjeturas de las que pueda predicarse su verdad ontológica³²⁹. Admitiendo esta posible objeción, el resultado sigue, sin embargo, siendo el mismo, y es que los valores conjeturales no son, ni

busca la *ratio* de los ajustes extracontables, precisamente en la superación de las incertidumbres de la normativa mercantil y, en particular, de las reglas reguladoras de las amortizaciones: LUPU, Raffaello. *La determinazione del reddito e del patrimonio...*, op. cit., pg. 714. ZIZZO, Giuseppe. *Regole generali sulla determinazione...*, op. cit., pgs. 484-485. TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. *Utile civilistico e reddito d'impresa...*, op. cit., pg. 67. ZIZZO, Giuseppe. *Riflessioni in tema di «disinquinamento» del bilancio...*, op. cit., pg. 503.

326. Así SUPERTI FURGA entiende por verdad semántica la correspondencia entre lenguaje y hechos, y por verdad sintáctica la pura coherencia entre las proposiciones que constituyen un universo de discurso sin referencia alguna al significado fáctico de los términos particulares. SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Il significato cognoscitivo...*, op. cit., pg. 1033.

327. SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Passato e presente del bilancio...*, op. cit., pg. 1059.

328. SUPERTI FURGA, Ferdinando. *Il falso in bilancio nella prospettiva...*, op. cit., pg. 220.

329. GONDRA ROMERO, José María. *Significado y función del principio de «Imagen Fiel»...*, op. cit., pg. 595, señalando: «Es evidente, pues, que respecto de este último género de valores no tiene sentido someterlos a un enjuiciamiento desde el ángulo de la noción de veracidad, al menos en su sentido ontológico más propio, como correspondencia entre el lenguaje y la realidad, puesto que su adherencia a ésta no puede en ningún caso ser comprobada».

pueden ser, meramente convencionales, sino que, respecto a los mismos, es posible la formulación de un juicio de veracidad o, de forma más precisa, de coherencia tendencial con la realidad o, en definitiva, de imagen fiel. Y, sin ánimo de terciar en polémicas inveteradas del Derecho europeo de Balances, creo que es aquí donde debe buscarse el sentido y la justificación de la fórmula anglosajona que es, en definitiva, la fórmula de la IV Directiva Europea, de la imagen verdadera y fiel. El principio de imagen fiel se proyecta, por lo tanto, de modo diverso sobre las valoraciones: de un lado exigiendo una veracidad ontológica en sentido completo respecto a los valores ciertos y, de otro, imponiendo la «fidelidad» respecto a los valores estimados o conjeturales, entendiendo por ésta la conformidad con los datos de la realidad conocidos y la racionalidad y coherencia de todo juicio prospectivo.

Hasta el momento, puede decirse que hemos desarrollado un discurso generalista sobre la posibilidad de entender que también respecto a las cuotas anuales de amortización puede hablarse de veracidad y, por consiguiente, de reservas ocultas. Sin embargo, aún no nos hemos pronunciado sobre los factores o datos de la realidad conforme a los que puede formularse dicho juicio de veracidad o fidelidad. Pues bien, esos datos se refieren básicamente a los dos elementos fundamentales, junto al propio valor amortizable, para la fijación de las cuotas anuales de amortización: la vida útil del inmovilizado y el método de amortización. Veamos esto con mayor detenimiento.

Tanto la IV Directiva (art. 35.1.b) como el Código de Comercio (art. 39.1) y el Plan General de Contabilidad (Norma de Valoración 2.5) hacen hincapié en que las cuotas de amortización del inmovilizado material deben establecerse sistemáticamente en función de la vida útil del inmovilizado. Podría pensarse, y de hecho así se ha indicado en la doctrina europea³³⁰, que la exigencia del carácter sistemático de la amortización hace referencia a la necesidad de fijar, en el momento en que se inicia el proceso de amortización, un período de vida útil y un método de amortización, de tal manera que se puedan entender vetadas por el Derecho Contable las amortizaciones a discreción según conveniencias de gestión o de carácter fiscal. Esta interpretación vendría avalada precisamente por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material y, en cuya regla 7^a.1.d) se establece que los métodos de amortización se elegirán con independencia de las consideraciones fiscales y de las condiciones de rentabilidad en las que se desenvuelva la empresa.

330. BUSSOLETTI, Mario. *Principi e criteri di valutazione...*, op. cit., pg. 95. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 236. BALZARINI, Paola. *Il bilancio di esercizio...*, op. cit., pgs. 764-765. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 183. En España: ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible...*, op. cit., pgs. 140-141.

Sin embargo, limitar el carácter sistemático de las amortizaciones a este particular extremo supondría reducir, en exceso, la veracidad posible en la fijación de las cuotas de amortización. En esa medida, y como ya hemos señalado más arriba, es necesario tener en cuenta dos circunstancias particulares que inciden de forma decisiva en la determinación de las cuotas de amortización:

1) Vida útil del inmovilizado. Por tal debe entenderse, en los términos descritos por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado vaya a producir rendimientos normalmente³³¹. Desde luego, resulta indiscutible que la vida útil constituye una estimación y sobre ello ha insistido nuestra doctrina de forma reiterada³³². Sin embargo, tal consideración no puede excluir, como ya hemos visto en un plano general más arriba, el contraste con determinados elementos de la realidad que pueden modular al alza, o a la baja, el período de vida útil. Esto es algo que se ha encargado de dejar claro la Resolución del ICAC a la que ya hemos hecho referencia. En efecto, la vida útil debe determinarse conforme a un criterio racional, teniendo en cuenta determinados factores que la propia Resolución enumera: el uso y desgaste físico esperados, la obsolescencia y los límites legales que afecten a la utilización del activo³³³. Así pues podemos comprobar cómo exis-

331. Debe salirse al paso, con esta definición, de ciertos errores en los que ha incurrido el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997, heredados del artículo 49.1 del Real Decreto 2631/1982, al señalar: «Los elementos patrimoniales del inmovilizado material deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual». Parece que se haga depender el período de vida útil del inmovilizado del método de amortización seleccionado, cuando esto no puede ser así ni contable ni fiscalmente. La primera operación para determinar la cuota anual de amortización es la fijación de la vida útil del inmovilizado. Posteriormente se elegirá el método de amortización correspondiente.

332. COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi, 1995, pg. 390. OMEÑACA, Jesús. *Amortización del inmovilizado. Tratamiento contable y fiscal*. Bilbao: Deusto, 1996, pg. 46. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 332. MORENO ROJAS, José; LÓPEZ HERRERA, Diego. «Relaciones entre amortización contable y fiscal: especial referencia al concepto de amortización mínima». En *Técnica Contable*, núms. 596-597, 1998, pg. 600. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 347. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 114. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 197.

333. Estos factores se han señalado de una u otra manera en la mejor doctrina española y comparada: En España, OMEÑACA, Jesús. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 46. MORENO ROJAS, José; LÓPEZ HERRERA, Diego. *Relaciones entre amortización contable y fiscal...*, op. cit., pg. 600, repitiendo los factores que establece la Resolución del ICAC. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 348, recogiendo los criterios fijados por AECA (*Inmovilizado material Asociación Española de Contabilidad y Administración de*

ten factores de la realidad que pueden ayudar a limitar la libertad del empresario en la fijación del período de vida útil de un inmovilizado. Sin embargo y, a pesar de conocer ya los factores que inciden en la vida útil del inmovilizado, seguimos sin contar con un criterio determinante para afirmar que se ha acertado en exceso la vida útil de un inmovilizado dotando mayores cuotas de amortización y constituyendo así reservas ocultas de valoración. De un lado, porque los factores técnicos, económicos y jurídicos suelen determinar un período de vida útil menor y, en esa medida, el no tenerlos en cuenta conduce más a sobrevaloraciones del patrimonio que a la constitución de reservas ocultas pero, de otro lado, y aquí reside el problema fundamental, porque no existen períodos de vida útil máximos y mínimos preestablecidos. A mi juicio podría hablarse de reservas ocultas, como consecuencia de la determinación del período de vida útil, si no concurriendo ninguno de los factores determinantes del acortamiento de la misma, a los que ya hemos hecho referencia, la empresa fijara el más corto posible dentro del intervalo establecido por las normas. Pero, efectivamente, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la amortización fiscal, en el que el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, establece de forma detallada, por categorías de activos, los períodos de vida útil máximos y mínimos de los inmovilizados, para las amortizaciones contables no contamos con tablas semejantes. Así, podríamos deducir,

Empresas. 9ª edición. Madrid: AECA, 1995, pgs. 49-50): obsolescencia, relación con otros activos, cambio de localización de los activos de la empresa, factores ambientales o legales, condiciones de utilización, política de mantenimiento y reparaciones. En igual sentido, MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 332. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 197, distinguiendo, de un lado la obsolescencia y, de otro, la situación comercial, la intensidad prevista del uso del activo y las exigencias de su adecuado manejo y entretenimiento. En Italia, COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni...*, op. cit., pg. 166, haciendo referencia exclusivamente físicas o económicas de la pérdida de valor. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 237, haciendo referencia a factores que afectan a la duración física del inmovilizado, a la utilización económica del mismo (aceptación en el mercado del bien producido con el inmovilizado, desarrollo técnico, etc.) o a circunstancias puramente empresariales. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pg. 187, haciendo referencia a circunstancias que afectan a la pérdida de valor física del inmovilizado o a circunstancias ambientales externas. De igual manera en Alemania, ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, pg. 212 (§ 253 Tz. 366), distinguiendo motivos técnicos, económicos y jurídicos que influyen en la determinación del período de vida útil. HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pgs. 467-468 (§ 253, Anm 230-234), distinguiendo factores técnicos, económicos y jurídicos, que dan lugar a un acortamiento de la vida útil de un inmovilizado.

en línea de principio que, a partir de la fijación por la empresa de la vida útil de los activos, no podrían deducirse reservas ocultas en sentido estricto.

Sin embargo, creo que puede aportarse un argumento decisivo que apunte a la existencia, también en el ámbito contable, de períodos de vida útil máximos y mínimos normativamente determinados. La solución no puede ser otra que asumir, también en el seno del Derecho contable, las tablas de amortización dictadas para la amortización fiscal³³⁴. Esta solución no encuentra sólo su apoyo en la praxis³³⁵, sino que, a diferencia de otros casos en los que la asunción de reglas fiscales en el Balance Mercantil provoca distorsiones del mismo, afectando gravemente al principio de imagen verdadera y fiel, aquí el efecto es exactamente el contrario. La asunción de las tablas de amortización en el Balance Mercantil, conduce a que, a la hora de determinar la vida útil de un inmovilizado, no impere la arbitrariedad más absoluta, sino que, dentro de un intervalo, la empresa pueda estimar el período durante el cual el activo contribuirá a la obtención de ingresos, conforme a los factores técnicos, económicos y jurídicos a los que se ha hecho alusión más arriba. Pero además, y aunque por sí sola una interpretación que conduce a la efectividad del principio de imagen fiel, debe tener perspectivas razonables de éxito en contabilidad, existen dos razones que avalan el recurso a las tablas fiscales de amortización: 1) Los períodos de vida útil máximos y mínimos que recogen las tablas no son meras convenciones establecidas sin relación alguna con la realidad. Antes al contrario, los contenidos de las tablas resultan de una discusión y estudio previos que tienen en cuenta factores de carácter fáctico fundamental que inciden en la determinación del período durante el cual los activos pueden contribuir a la obtención de ingresos. 2) La Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 indica que los métodos de amortización deberán distribuir las amortizaciones a lo largo del período de vida útil del inmovilizado, *con independencia de consideraciones fiscales*. Resulta muy revelador que esa precaución esencial, a la hora de determinar las cuotas anuales de amortización, no se

334. Ésta ha sido una solución propuesta por la mejor doctrina mercantil y contable alemana, aunque debe tenerse en cuenta que las tablas de amortización en Alemania (*AJA-Tabellen*. BMF de 18.4.1997 *BSiBl* I, 1997, 376) no establecen períodos máximos y mínimos sino un solo período posible de amortización acompañado del coeficiente correspondiente. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, pgs. 215-216, § 253 Rz. 379. HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 467, § 253 Anm. 231. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., pg. 792, § 253, Rn. 8, aunque estos últimos limitándose a señalar que constituye la forma de determinar la vida útil en la práctica.

335. En el sentido de que la práctica ha introducido las tablas fiscales en la amortización contable: GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 324.

haya previsto en la letra anterior del mismo artículo respecto a la determinación de la vida útil del activo.

En suma, y como se ha encargado de señalar un autorizado sector de la doctrina, el que las tablas de amortización no resulten aplicables a efectos contables obedece más que a un planteamiento racional del legislador, al afán del mismo «en no referenciar ni buscar apoyos en normas fiscales concretas»³³⁶.

Con todo, debe tenerse claro que las reservas ocultas en sentido propio que puedan constituirse con una determinación inadecuada del período de vida útil, sólo podrán detectarse en casos extremos, como los ya descritos, en los que, sin concurrir ninguno de los elementos que propician un acortamiento de dicha vida, la empresa haya decidido amortizar lo más rápido posible, aplicando el coeficiente más elevado, que es el que deriva del período de vida útil más corto entre los posibles.

2) Método de amortización. Una vez determinada la vida útil de un concreto activo debe especificarse cómo se repartirán las cuotas de amortización a lo largo de los ejercicios de dicho período de vida útil. Por lo que ahora interesa, y sin perjuicio de la diversidad de métodos contables a los que han dado lugar las fórmulas generales de la normativa mercantil, debemos hacer referencia a dos formas esenciales de repartir la base de amortización entre los ejercicios que constituyen la vida útil. De un lado, el método lineal, que reduce una cantidad fija anual del valor amortizable y, de otro, los métodos decrecientes o degresivos, que concentran una mayor cantidad de gasto deducible por amortización en los primeros años de vida útil decreciendo éste en los últimos. La cuestión fundamental, al menos en lo que a este epígrafe atañe, consiste en determinar si la fórmula genérica por la que han optado las normas contables y, en particular, la Resolución del ICAC a la que tantas veces se ha hecho referencia ([...] «Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que, de acuerdo con un criterio técnico-económico, distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil») permite la adopción, con absoluta libertad, de un método lineal o uno degresivo, o si, por el contrario, pueden imponerse límites que deriven esencialmente del ritmo real de depreciación del inmovilizado. A mi juicio, la solución que se dé a este problema deberá ir en la misma línea a la que ofrecimos para la valoración de existencias. Si es posible demostrar que el ritmo de depreciación real de un inmovilizado no sigue una pauta degresiva sino lineal o más cercana a un patrón lineal, pero sin embargo la empresa ha utilizado este método para el reparto del coste histórico entre los ejercicios de vida útil, podrá afirmarse que se han constituido reservas ocultas de valoración en sentido estricto. Y, en este sentido, la mejor doctrina espa-

336. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible...*, op. cit., pg. 129. Siguiendo al anterior: ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 34.

ñola y comparada³³⁷ impone, a efectos contables, que el método de amortización elegido esté acompasado con el ritmo real de depreciación del activo, evitando de este modo una amortización arbitraria y, en definitiva, la posibilidad de constitución de reservas ocultas de valoración en el Balance Mercantil. Y, frente a las reservas ocultas que derivan de un acortamiento del período de vida útil del inmovilizado, aquí no resulta necesario acudir a elementos jurídicos respecto a los cuales aplicar las características fácticas del caso concreto, sino que basta considerar, en la mayor parte de las ocasiones, el propio activo para dictaminar si los métodos degresivos son o no adecuados al mismo. En este sentido, resulta difícil de imaginar una depreciación que siga una pauta degresiva, fuera de los activos sometidos a una obsolescencia severa³³⁸ y, como ha puesto de manifiesto la doctrina, esos activos son los relacionados

337. OMEÑACA, Jesús. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 55, aunque haciendo referencia a la imposibilidad de amortizar con el sistema progresivo, un inmovilizado que se deprecia con mayor velocidad al principio de su vida útil. La afirmación es correcta pero quizás se revela insuficiente para describir y corregir todas las infra o supervaloraciones a las que puede dar lugar la elección de un método de amortización no ajustado a la realidad. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 351, siguiendo a AECA MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 333. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 198, indicando la amplia discrecionalidad de la empresa para la elaboración de sus planes de amortización, aunque rechazando que ésta sea total. Esta posición, correcta en su planteamiento, pero tan amplia que casi parece tautológica, es la sostenida por la doctrina italiana: COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni...*, op. cit., pgs. 167-168. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pgs. 237-238. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 392, aunque con una posición muy matizada sosteniendo la libertad general de elección pero indicando al mismo tiempo que en algunos supuestos el método degresivo puede resultar exigible. BALZARINI, Paola. *I criteri di valutazione dei beni...*, op. cit., pgs. 186-187. En la doctrina alemana se sostiene de forma clara que el método de amortización debe ser conforme con el ritmo de depreciación del activo: KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 188. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, pg. 218, § 253 Rz. 385. HOYOS, Martín; RING, Maximilian. SCHRAMM, Marianne. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 469, § 253 Anm. 239. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...* op. cit. pg. 793, § 253, Rn. 9.*

338. En este sentido: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades (comentarios y casos prácticos)*. Tomo I. 3ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1991, pg. 446. PAREDES GÓMEZ, Raquel. *El impuesto de sociedades en los países comunitarios: La selección de seis partidas básicas del impuesto*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Papeles de Trabajo 12/93), 1994, pg. 8. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. *La amortización en el impuesto sobre sociedades y en el IRPF*. Granada: Caja Rural de Granada, 1995, pg. 196. COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 515. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 360, citando una Consulta de 17 de julio de 1981. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 139.

con la informática, el procesamiento de información y, en general, los equipos de tecnología punta³³⁹.

Sin embargo, debemos ser conscientes de que los ámbitos de conflicto que pueden originar las reservas ocultas constituidas mediante amortizaciones difieren notablemente de todas aquellas a las que hemos hecho referencia hasta el momento, por un motivo fundamental y es que el artículo 11 del TRLIS recoge sus propios requisitos de deducibilidad de las amortizaciones basados, esencialmente, en la efectividad de las mismas y en su contabilización. En esa medida el conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal no se plantean por el hecho de que la Ley del Impuesto se remita, para determinar la base imponible, a las normas contables como punto de partida, sino por otro tipo de razones.

Si se sostiene la existencia de un principio de determinación formal, como defendimos en el primer Capítulo de este trabajo, parece evidente que las reservas ocultas de valoración que puedan constituirse en el Balance Mercantil se trasladarán automáticamente a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, si las «opciones» de valoración deben ejercitarse en el mismo sentido en ambos Balances parece lógico pensar que si contablemente se ha amortizado conforme a un método degresivo, la hipotética reserva oculta que se haya podido constituir, si el ritmo de depreciación del activo no sigue la pauta degresiva, se trasladará al Balance Fiscal.

Pero también resulta imaginable otro supuesto, prescindiendo de las imposiciones de la determinación formal, en que la adopción de uno u otro método de amortización puede dar lugar a la constitución de reservas ocultas en el Balance Fiscal. Me refiero al caso en el que, habiéndose empleado contablemente uno de los métodos que, según la LIS, no dan lugar a una amortización efectiva, la sociedad debe elegir uno de los métodos admitidos por el artículo 11 del TRLIS³⁴⁰. Y entre los tributaristas parece muy extendida la idea de que las cuotas de amortización resultan deducibles siempre y cuando se determinen conforme a uno de los métodos de amortización previstos en artículo 11 TRLIS, independientemente de cuál sea el ritmo real de depreciación del activo amortizado³⁴¹. El argumen-

to parece ser siempre el mismo: las dificultades que implica la medición «exacta» de la depreciación efectiva del bien³⁴².

Lo sorprendente es que la propia doctrina que proclama la absoluta libertad de elección del método de amortización en el Balance Fiscal lamenta, al mismo tiempo, las consecuencias nocivas que ello puede provocar. En este sentido es doctrina mayoritaria la que apunta a los efectos distorsionadores de los métodos de amortización degresiva en los casos de activos cuya depreciación no se adapta a dicho patrón³⁴³. Es decir, existe un reconocimiento, que se queda en eso, de la posibilidad de constituir reservas ocultas de valoración en el Balance Fiscal mediante amortizaciones superiores a las reales. En este caso, y como ya advertimos anteriormente, concurre un problema conflictual pero el mismo, más que de la asunción de las reglas contables en el Balance Fiscal, proviene de una forma concreta de entender los propios ajustes extracontables o de la traslación al ámbito del Derecho Fiscal de una visión simplista de los derechos de opción en el ámbito contable, afortunadamente superada por las mejores doctrinas nacionales y comparadas. En efecto, ya hemos visto, cómo, entre los tributaristas, la imposibilidad de determinar con absoluta exactitud la depreciación anual del inmovilizado amortizable conduce, precisamente, a eliminar cualquier exigencia de correlación entre el método de amortización elegido y el ritmo real de depreciación de los activos. Y ello obedece a un concepto de veracidad reduccionista en el que sólo tienen cabida la verdad ontológica como correspondencia entre lo que se dice y los sucesos de la realidad, concepto de verdad que, como ya hemos visto, ha sido superado por el Derecho de Balances. Resultaría en todo caso paradójico

del inmovilizado material». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99, 1998, pgs. 408-409. GUTIÉRREZ, Gustavo; VILLARÓ, Maribel; SAN JOSÉ, Pedro. *Amortización del inmovilizado...*, op. cit., pgs. 326; 352. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 334. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 93. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La amortización del inmovilizado material...*, op. cit., pg. 376. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 33.

342. COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 245. GARCÍA NOVOA, César. *Las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 158-159. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La amortización del inmovilizado material...*, op. cit., pg. 376. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 32-33.

343. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades...*, op. cit., pgs. 446-447. COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado...*, op. cit., pgs. 510-511. GALAPAGUERO FLORES, Rosa. *La amortización en la nueva Ley 43/1995...*, op. cit., pg. 1275. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La amortización del inmovilizado material...*, op. cit., pgs. 419-420, aunque más centrada en los efectos sobre la economía real, que en la distorsión de la imagen fiel del patrimonio de la empresa. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 138-141.

339. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 141.

340. Para aquellos que no sostengan la existencia en nuestro Derecho de un principio de determinación formal la necesidad de optar entre los distintos métodos que recoge el artículo 11 del TRLIS se planteará en todo caso.

341. En este sentido: COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado...*, op. cit., pg. 248. GARCÍA NOVOA, César. *Las amortizaciones...*, op. cit., pgs. 158-160. GALAPAGUERO FLORES, Rosa. *La amortización en la nueva Ley 43/1995...*, op. cit., pg. 1274. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. «La amortización

que las exigencias de verdad del Derecho de Balances fueran mayores que las del Derecho Tributario.

En todo caso hemos vuelto a comprobar que las reservas ocultas que podrían constituirse en el Balance Mercantil, pueden ser corregidas precisamente, en el seno de dicho Balance, sin que, por lo tanto, puedan dar lugar a un conflicto efectivo entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. De no admitirse la visión aquí propuesta sobre las amortizaciones en el Derecho Contable, el efecto directo sería, en virtud del principio de determinación formal, el traslado al Derecho Fiscal de una reserva oculta de valoración y, por tanto, la constitución de un verdadero ámbito de conflicto.

- La no incorporación al valor de adquisición o coste de producción del activo circulante de los gastos financieros desembolsados.

En un epígrafe anterior remitimos el estudio de este derecho de opción por motivos de ordenación sistemática. En efecto, al tratar los ámbitos de conflicto a los que podrían dar lugar las normas contables de valoración tuvimos ocasión de distinguir la activación de los gastos financieros para la determinación del coste histórico del inmovilizado y del circulante. Respecto al activo inmovilizado nos pronunciamos calificando la posible activación como ayuda contable y extrayendo las consecuencias pertinentes. Sin embargo la opción de activación de las cargas financieras para determinar el valor del circulante no podía ser calificada como ayuda, pues conceptualmente dichos gastos corresponden al coste del activo. El problema debe plantearse pues en esta sede, pues la configuración de la activación como un derecho de opción obliga a preguntarse si el paso de los gastos, en el ejercicio en que se incurre en ellos, por la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio, desemboca en la constitución de una reserva oculta de valoración incompatible con la finalidad propia del Balance Fiscal.

Como ya hemos afirmado en diversas ocasiones, para detectar la concurrencia de una reserva oculta en sentido estricto, es preciso, en primer lugar, identificar un valor correcto. En este sentido, para poder afirmar que la no activación de los gastos financieros para la determinación del valor de adquisición o el coste de producción del activo circulante implica la constitución de una reserva oculta de valoración, será necesario previamente sostener que el valor correcto de estos activos incluye, además de aquellos que obligatoriamente deben incorporarse según las normas contables (precio de adquisición de las materias primas y otras consumibles, costes directamente imputables y parte razonable de los costes indirectos), los gastos financieros. Y éste es precisamente el problema, en la medida en que, como ya tuvimos ocasión de reseñar más arriba, existe cierta corriente en el Derecho de Balances alemán que sostiene que esta opción de activación obedece a un «compromiso» (*Kompromißwahlrecht*) que trae causa, precisa-

mente, de la falta de acuerdo doctrinal y/o político sobre la composición del coste histórico³⁴⁴. En efecto, si el coste histórico resulta correcto tanto si se activan los gastos financieros como si no, será imposible detectar la presencia de reservas ocultas de valoración.

Sin embargo, si se quiere guardar cierta coherencia con lo sostenido hasta el momento, no puede admitirse que la opción de activación de los gastos financieros para la determinación del valor del circulante encaje en la categoría de las opciones de compromiso. Como hemos visto, en el caso del activo circulante, y muy en particular de las existencias, las cargas financieras forman parte *per se* del coste de producción o del valor de adquisición y, en esa medida, si concurren las circunstancias previstas por las normas contables para su activación, ésta constituye un deber. Se trata, en definitiva, de la misma solución que hemos dado para otros muchos supuestos derechos de opción tanto de activación como de valoración.

- Valoraciones y hechos conjeturales. La prudencia contable como principio general de valoración.

Hemos tenido la ocasión de analizar, bajo distintos puntos de vista cómo el principio de imagen verdadera y fiel podía limitar u orientar el ejercicio de lo que, en principio, podían parecer derechos de opción contable en el más amplio sentido. Esa restricción que, como hemos visto, obliga a tener en cuenta elementos fácticos particulares del supuesto de hecho (ritmo de depreciación de un inmovilizado, flujo de las existencias en el almacén, etc....) puede, sin embargo, no concurrir en un determinado supuesto de hecho, bien porque no se cuente con los datos necesarios de la realidad, o porque, simplemente, no se pueda contar con ellos. Parece claro que, en este caso, el principio de imagen verdadera y fiel mantiene intactas las opciones que, en principio, concedía la norma contable. La pregunta que debemos formularnos a continuación es si efectivamente todas las alternativas resultan aceptables para el Derecho Contable una vez tenidas en cuenta las exigencias del principio de imagen verdadera y fiel o si, por el contrario, existen otros límites que se añaden al primero, derivándose de los mismos nuevas restricciones al ejercicio de los derechos de opción. Más arriba ya hicimos alusión a los problemas que podía generar, en el Balance Fiscal, el carácter legalizado del principio de veracidad contable. Sosteníamos que los derechos de opción encuentran límites más allá de los que les impone la realidad a la que deben aplicarse. Esta idea, que seguimos sosteniendo, no es aceptada unánimemente en

344. SIEGEL, Theodor. *Wahlrecht...*, op. cit., pg. 421. KROFF, Bruno. *Vorsichtsprinzip und Wahlrechte...*, op. cit., pg. 73. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg.

la doctrina mercantil y contable europea y, en esa medida, se impone un análisis más detenido.

Importantes sectores de la mejor doctrina contable y mercantil europea han sostenido, de forma rotunda, que el principio de prudencia además de sus manifestaciones, en los subprincipios de realización y asimetría, podía proyectarse también en la valoración, imponiendo, ante la posibilidad de distintos valores de activo o ingreso, el más bajo y, ante varios valores de pasivo o gasto, el más alto³⁴⁵. Esta posición, aunque con un firme anclaje en la Directiva, ha sido puesta en duda en los últimos tiempos por sectores relevantes de la doctrina alemana y española, sobre la base de argumentos a mi juicio no del todo correctos.

De un lado, partiendo de la posible fundamentación de los derechos de opción contable, se ha defendido que el principio de prudencia no puede limitar su ejercicio. Con buen criterio, un sector de la mejor doctrina alemana defiende que el principio de prudencia no puede servir como fundamento o finalidad de los derechos de opción contable³⁴⁶. En efecto, parece que del principio de prudencia deben derivarse normas de carácter imperativo y cerrado (como las que imponen los subprincipios de realización y asimetría), más que derechos de opción. Mientras que cuando se trata de otros principios (imagen verdadera y fiel, simplificación de las cuentas, etc....) parece lógico que se otorguen a la empresa diversas opciones ante un mismo supuesto de hecho, no parece comprensible que si el legislador lo que pretende es proteger al acreedor social, mediante una solución prudente, otorgue la posibilidad de diferentes valoraciones para el acti-

vo o el pasivo. Lo normal es que impusiera directamente la más baja de entre las posibles para el activo y la más alta para el pasivo. Pero siendo esto cierto, y creo que incontestable, lo que no lo es tanto es derivar de esa idea la conclusión de que el principio de prudencia no debe influir en el ejercicio de las opciones contables. En efecto, la finalidad o, más bien, el fundamento que conduce al legislador a conceder un derecho de opción a la empresa debe ser determinante para la limitación de su ejercicio³⁴⁷. Se trata, en definitiva, de trasladar al ámbito de los derechos de opción la conocida teoría del control de la discrecionalidad. Pero al igual que para el control del ejercicio de las potestades administrativas no es el fin de la norma (o la razón que motiva el hecho de otorgar una potestad discrecional) el único que permite limitar, o entender contraria a derecho, una concreta decisión administrativa, tampoco constituye el fundamento de un derecho de opción contable el único parámetro de control del ejercicio de la misma. Sin duda su finalidad específica y, sobre todo, las limitaciones que procedan del principio de imagen verdadera y fiel serán preferentes en la limitación de los derechos de opción. En efecto, imagínese la opción para la valoración de las existencias finales con precios no identificables de forma individualizada. La primera consideración será, sin duda, si el método de valoración se adapta o no al flujo real del almacén y si consigue llegarse a una conclusión positiva la alternativa quedará definitivamente fijada³⁴⁸. Pero si no es posible, como en muchas ocasiones ocurre, determinar dicha coincidencia con la realidad, no creemos que deba entenderse absolutamente libre el ejercicio de la concreta opción. Ello supondría, como luego veremos, una vulneración de la Directiva, además de un incentivo para la empresa a no adaptar sus cuentas anuales a los datos conocidos de la realidad, en la búsqueda de verdaderas políticas de balance.

Una de las posibles objeciones a la limitación de opciones contables por imposición del principio de prudencia deriva, precisamente, de una incorrecta trasposición de la IV Directiva de Balances en nuestro país. En efecto, el artículo 31.1.c) de la Directiva establece que «... en todos los casos deberá observarse el principio de prudencia», y en particular: [...] detallando posteriormente aspectos concretos en los que se proyecta este principio centrados básicamente en los subprincipios de realización y asimetría. Ello da a entender que el principio de prudencia implica algo más que sus manifestaciones concretas en los subprincipios ya estudiados y que, en definitiva, se constituye como un principio general de valoración. Sin embargo, el artículo 38.1 c) del Código de Comercio ha sido mucho más ambiguo

71.
345. En la doctrina italiana: COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 152. CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 133. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...*, op. cit., pg. 57. Más extendido en Alemania: LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung...*, op. cit., pg. 479. KÜTING, Karlheinz (hrsg.) *Handbuch der Rechnungslegung*. 3., grundlegend überarb. u. wesentl. erw. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1990, § 252 Rn. 67. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pgs. 48-49. STROBL, Elisabeth. *Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip...*, op. cit., pg. 80. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 1. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, pg. 50, § 252 Tz. 68. BUDDE, Wolfgang Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 405 (§ 252, Anm 33 in fine). SCHULZE OSTERLOH, Joachim. En *GmbH Gesetz...*, op. cit., pgs. 789-790 (§ 42, Anm. 251).

346. SCHILDBACH, Thomas. *Wertschwankungen*. En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROßFELD, Bernhard. (Hrsg) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pg. 433. KROPFF, Bruno. *Vorsichtsprinzip und Wahlrechte...*, op. cit., pgs. 67-90. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 72-73. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 80 a in fine.

347. MOXTER, Adolf. Anmerkung zu BGH, Urt. v. 29.3.1996- II ZR 263/94. En *Juristen Zeitung*, 1996, pg. 861. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg. 244.

348. Esta es una de las manifestaciones de la superioridad normativa del principio de imagen verdadera y fiel a la que hace referencia el Plan General de Contabilidad en su primera parte.

hasta el punto de que no termina de quedar nada claro, a partir de su dicción literal, si el de prudencia constituye un principio general de valoración o si, por el contrario, su contenido se limita a los subprincipios de asimetría y realización. Porque, el citado precepto indica que se seguirá el principio de prudencia, para señalar, a renglón seguido, que este principio obligará en todo caso a respetar los subprincipios de realización y asimetría³⁴⁹. Parece que el resultado de la trasposición es, precisamente, restringir el ámbito de aplicación del principio de prudencia, privándole de su carácter de principio general de valoración y circunscribiéndolo al ámbito estricto de la realización y la asimetría en el registro³⁵⁰. Ésta parece ser además la línea de interpretación de cierta doctrina en España³⁵¹.

En otros países de nuestro entorno jurídico más inmediato se ha denunciado también el reduccionismo de la trasposición del principio de prudencia al derecho interno³⁵². Y se ha hecho sobre la base de que el principio de prudencia constituye, en la Directiva, y por lo tanto debe constituir también en el Derecho interno, un principio general de valoración. De no ser así, lo que se formula, tanto en la Directiva como en el Derecho interno como un principio, quedaría reducido a dos reglas de registro: la de realización y la de asimetría. Además, si la prudencia contable no se entiende como un principio general de valoración ésta pierde su sentido como garantía de los acreedores, en la medida en que la normativa contable permitiría sobrevaloraciones del patrimonio, aunque no de forma directa, sino a título de eventualidad. Sin perjuicio de que en el tercer capítulo de este trabajo estudiemos en profundidad los problemas de interpreta-

ción de la normativa contable nacional, conforme a las Directivas de Balances, procede reseñar en este momento que, en tiempos muy recientes, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado en el sentido de considerar la prudencia contable como un principio general de valoración en las cuentas anuales que va, por lo tanto, más allá de sus concreciones en los subprincipios de realización y asimetría³⁵³.

Una vez que sabemos que, en Derecho Contable, el principio de prudencia obliga, una vez tenidas en consideración la finalidad específica del derecho de opción y otros principios contables (imagen fiel, continuidad, etc....) a valorar el activo con el más bajo de entre los valores posibles y el pasivo con el más alto, procede plantearse la cuestión fundamental que repetimos en cada uno de los epígrafes de este capítulo: si esa imposición del principio puede plantear, en el Balance Fiscal, un conflicto de finalidades.

Podría pensarse que, en la medida en que el principio de prudencia impone, sin mayores averiguaciones, registrar el activo por el valor más bajo de entre los posibles o el pasivo por el más alto, permite, eventualmente, la constitución de reservas ocultas de valoración por la diferencia entre el hipotético valor «real» y el más bajo o más alto contabilizado, según que se trate de una partida de activo o de pasivo. Sin embargo, esta posición quiebra, a mi juicio, por dos motivos: 1) En primer lugar, y como ya hemos afirmado en diversas ocasiones, para poder detectar una reserva oculta en sentido estricto, es necesario identificar un valor correcto o adecuado desde la perspectiva del propio Derecho Contable, para poder afirmar posteriormente que, por la diferencia entre dicho valor y el anotado, se ha constituido una reserva oculta de valoración. Y en los supuestos a los que hacemos referencia no es posible dicha identificación porque lo que les caracteriza es, precisamente, que una vez aplicados otros principios contables, aún persiste un arco de valores posibles. 2) Además, debe hacerse notar que, para que exista una reserva oculta en sentido estricto, es necesario que el valor anotado no sea el correspondiente al sistema normativo contemplado por el Derecho Contable pues, es en ese sentido en el que pueda hablarse de infravaloración del patrimonio. Y hemos visto que la anotación del valor más bajo (o del más alto si se trata de un pasivo) es, precisamente, el exigido por el sistema normativo contable y, en concreto, por un entendimiento del principio de prudencia conforme a la Directiva de Balances y al propio interés protegido por las cuentas anuales.

349. No reproducimos literalmente la cita del artículo.

350. Esto no ocurría por el contrario en el Anteproyecto para la trasposición de 1985 en el que el proyectado artículo 45 del Código de Comercio señalaba: «[...] Deberá observarse en todo caso el principio de prudencia, que implicará, de modo especial, que sólo podrán recogerse en el balance los beneficios realizados en la fecha de su cierre».

351. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 477-478. En sentido contrario, aunque de forma algo ambigua: DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pg. 175.

352. En Italia, ha lamentado el carácter incompleto de la trasposición CARATTOZZOLO, indicando que la ley italiana ha traspuesto de forma reduccionista el principio, pues en lugar de reproducir por completo el texto comunitario que resulta extremadamente claro e incisivo no ha hecho ninguna mención a la necesidad de observar, en todo caso, el principio de prudencia. (CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...*, op. cit., pg. 131). En todo caso debe quedar claro que la trasposición italiana, a pesar de los errores que detecta este autor, resulta mucho más ajustada que la española. En este sentido el artículo 2423 bis del *Codice civile* indica, en su número 1, que la valoración de las partidas del balance debe realizarse con prudencia, para en los números 2 y 4 hacer referencia, por separado, a los subprincipios de realización y asimetría. Así se explica que el propio COLOMBO señale que el principio de prudencia presenta un carácter general tanto en la Directiva como en la legislación interna italiana (COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato...*, op. cit., pg. 192, nota 56).

353. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de enero de 2003 (Asunto C-306/1999 *Banque internationale pour l'Afrique occidentale, SA (BIAO) c. Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*), FJ 75.

Hasta el momento, nos hemos centrado en el estudio de las reservas ocultas mercantiles pues, como ya sostuvimos más arriba, éstas pueden entenderse contrarias, en cualquier caso, a la finalidad propia del Balance Fiscal. Sin embargo, ya señalamos que el concepto de reserva oculta dependía estrictamente del criterio de valoración concreto asumido en un sistema y que éste se hacía depender directamente de la función concreta atribuida al balance en dicho sistema. Por lo tanto, sería posible detectar la concurrencia en los supuestos de conjeturas contables de una reserva oculta si el criterio de valoración fiscal es distinto del contable. Siendo esto cierto, aún queda un escollo severo para entender que las conjeturas contables orientadas por el principio de prudencia dan lugar a la constitución de reservas ocultas de valoración. Hemos visto que se aplicaba el principio de prudencia porque no existían datos de la realidad que indicaran cuál, de entre los posibles, era el valor correcto. Y si no existen dichos datos para el Balance Mercantil, tampoco existirán para el Balance Fiscal, pues aunque ambos Balances se compongan de normas diversas, recaen sobre una misma realidad natural. Cierto es, desde luego, que el principio de prudencia crea, como ya vimos, ámbitos de conflicto en el Balance Fiscal, y que es el motivo fundamental por el cual, la verdad legalizada contable no puede ser admitida a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Pero la cuestión es que, por mucho que la opción prudente no sea admitida en el Balance Fiscal, lo cierto es que la necesidad de anotar un valor de activo o pasivo persiste en dicho balance y no parece de recibo, precisamente con fundamento en el principio de capacidad económica, sostener que, a efectos fiscales, debe anotarse el valor más alto para las partidas de activo y el más bajo para las de pasivo³⁵⁴. Tan contraria a la capacidad económica resulta una infravaloración del patrimonio como una supervaloración del mismo.

Además debe tenerse en cuenta en cualquier caso que, salvo que se cuente con una norma fiscal que imponga una diversa consideración para un valor del activo o del pasivo, el principio de determinación formal, al que ya hemos hecho referencia en diversas ocasiones, impondrá el ejercicio de la opción en igual sentido en los Balances Mercantil y Fiscal. El supuesto al que hacemos referencia puede ilustrarse con un ejemplo concreto. Si las circunstancias de hecho no han permitido, en el Balance Mercantil, fijar un período de vida útil determinado para un inmovilizado, el principio general de prudencia en la valoración impondrá la selección del más corto entre los posibles (el que de-

354. Ésta sería la posición de aquel sector de la doctrina alemana que propone la aplicación de las conclusiones de la Sentencia del *Bundesfinanzhof* de 2 de febrero de 1969 a las opciones de valoración posición rechazable por los mismos motivos que, en su momento aducimos, frente a las opciones de registro.

termina por lo tanto una amortización más rápida). Esta selección, que podría conducir hipotéticamente a la constitución de reservas ocultas de valoración, si el período de vida útil real es más largo, debe asumirse en el Balance Fiscal, pues no existe ninguna regla ni explícita ni implícita que obligue a seleccionar un período de vida útil más prolongado, imponiendo, a su vez, el principio de determinación formal la deducibilidad de una cuota de amortización idéntica a la anotada a efectos contables. En principio, y aunque este tema se tratará con más detenimiento en epígrafes sucesivos, debe reseñarse que las posibles reservas ocultas fiscales que origine la aplicación del principio general de prudencia contable en la determinación de valores conjeturales, deberá resolverse, en su caso, por vía legislativa, siendo extremadamente compleja, y peligrosa, la solución por vía aplicativa.

c) *A modo de recapitulación: los ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal*

La teoría de los ámbitos de conflicto, que hemos tratado de exponer detalladamente en las páginas anteriores, constituye, tal vez, el núcleo esencial de este trabajo. De un lado, y desde una óptica estrictamente normativa, se han puesto de manifiesto los problemas que puede implicar, desde una perspectiva fiscal, el principio de determinación material. Pero esta tesis no puede limitarse sólo a una exposición más o menos detallada de los posibles efectos que para el principio de capacidad económica puede tener la remisión por parte de la LIS a la normativa contable. Como veremos, algunos conflictos, de entre los descritos en las páginas anteriores, admitirán una solución aplicativa de la que nos ocuparemos detenidamente en el epígrafe siguiente.

A lo largo de las páginas anteriores hemos podido comprobar que muchos de los ámbitos de conflicto que, hipotéticamente, podrían plantearse constituyen, en realidad, conflictos sólo aparentes, pues una correcta interpretación de la normativa contable o una limitación de las opciones contables conforme a la finalidad de éstas, desbarata el conflicto haciendo a la solución mercantil conforme a la finalidad propia del Balance Fiscal. Es el caso, por ejemplo, del concepto de activo, o de determinadas opciones contables que, en algunos supuestos, o en todos ellos, sólo admiten una consecuencia jurídica conforme a su propia finalidad o al principio de imagen fiel (p. ej. «opciones de activación», valoración de existencias con coste histórico no identificable de modo individualizado, etc....). Detectar estos «falsos» conflictos puede resultar muy útil desde la perspectiva del propio Derecho Contable, en la medida en que aclara cuál es la solución correcta desde la óptica estrictamente mercantil. Pero también desde la perspectiva fiscal resultan importantes las conclusiones alcanzadas. De un lado, resuelven los posibles conflictos que puedan plantearse y, de otro, aportan instrumentos jurí-

dicos a la Administración para poder corregir determinadas opciones contables ejercitadas por la empresa. De este último punto nos ocuparemos en el tercer capítulo del trabajo.

Pero, además, hemos podido comprobar también que existen conflictos reales entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal que no pueden resolverse interpretando la normativa contable. Se trata, por lo general, de casos en los que las reglas de periodificación contable pueden dar lugar al gravamen de una capacidad económica no actual implicando, por lo general, un diferimiento de gravamen. El caso paradigmático es el de algunas provisiones para riesgos y gastos, pero también hemos visto que ese mismo efecto puede derivarse de algunos derechos de opción admitidos por la normativa contable (no activación de bienes de escaso valor, la activación de gastos financieros para la determinación del valor de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable). Como ya hemos dicho en diversas ocasiones, el estudio realizado sobre los ámbitos de conflicto no ha pretendido ser exhaustivo y quedan por investigar otras muchas normas contables que, trasladadas sin más al Balance Fiscal, pueden dar lugar a conflictos como los descritos (p. ej. contratos de larga duración, o diferencias de cambio en moneda extranjera). Lo que más interesa, en todo caso, es señalar que algunos de esos ámbitos de conflicto pueden resolverse sin necesidad de una intervención legislativa, mediante mecanismos de carácter aplicativo. A explicar esos mecanismos se dedica el resto de este capítulo.

3.2. LA VERTIENTE APLICATIVA

Tuvimos ocasión, en el momento de iniciar el segundo capítulo de este trabajo, de hacer hincapié sobre la doble vertiente, legislativa y aplicativa, de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado y, en definitiva, entre los Balances Mercantil y Fiscal. Hasta ahora nos hemos encargado de reseñar cuál es la finalidad de diseñar una base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y, sobre todo, un régimen de determinación de la base imponible, regulada por dos conjuntos normativos: de un lado, las disposiciones estrictamente contables, a las que remite el artículo 10.3 del TRLIS y, de otro, los ajustes extracontables recogidos en los artículos 11 a 25 del TRLIS. A su vez, hemos tenido ocasión de dedicar un particular esfuerzo a los ámbitos de conflicto que la asunción de las normas contables pueden provocar en el Balance Fiscal, derivados, como vimos, de las diversas finalidades de este último Balance y el Mercantil.

Sin embargo, limitarse a detectar ámbitos de conflicto, en definitiva, regulaciones contables tendencialmente contrarias al gravamen de la capacidad económica efectiva, no deja de ser un ejercicio de resultados meramente cognoscitivos,

pero sin consecuencias prácticas, al menos en un primer nivel de estudio. Porque, efectivamente, el estudio de las relaciones entre los Balances Mercantil y Fiscal podría acabar aquí, aconsejando, en su caso, el planteamiento de las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad por los tribunales ordinarios y proporcionando al Tribunal Constitucional argumentos técnicos, creo que suficientes, para una declaración parcial de inconstitucionalidad. Sin embargo, es posible dar un paso más poniendo en relación la vertiente legislativa del problema y la aplicativa. Así intentaremos, desde una óptica estrictamente positiva, y mediante los mecanismos de interpretación e integración que ofrece el ordenamiento, dar respuesta a los conflictos planteados en la primera parte de este capítulo. Se trata, en definitiva, de superar ciertas «desviaciones» que el Prof. RAMALLO se ha encargado ya de denunciar en la doctrina tributaria, centrada, de forma preferente, en contrastar las normas y las instituciones jurídico-tributarias con las exigencias constitucionales, marginando, con excesiva frecuencia, las soluciones que puede ofrecer la dogmática –sostiene este Profesor– tanto o más contundentes aunque no de tanta vistosidad³⁵⁵.

A) Tesis mayoritaria: La remisión como norma general y el ajuste como norma excepcional

La doctrina española ha explicado el sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de un modo que no permite corregir, en sede aplicativa, los ámbitos de conflicto que nos hemos encargado de detallar en la primera parte de este capítulo. En efecto, partiendo del texto del artículo 10.3 de la LIS, y en una lectura literalista del mismo, se ha entendido que, mientras la remisión a las normas contables actúa como regla general para la determinación de la base imponible del Impuesto, las normas de ajuste deben entenderse como reglas de carácter excepcional³⁵⁶. Y lo realmente preocupante de esta posición, no

355. RAMALLO MASSANET, Juan. *Prólogo a la obra* (LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Madrid: Civitas, 1994, pgs. 14-15.

356. En este sentido con diversos matices: SANZ GADEA, Eduardo. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Reflexiones sobre el proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades». En *Partida Doble*, núm. 56, 1995, pg. 10, haciendo referencia a «normas concretas de naturaleza fiscal». SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «El nuevo impuesto sobre sociedades». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 226, pg. 2, refiriéndose a «normas expresas», «excepciones» y «normas contables expresamente exceptuadas». DÍAZ YANES, Inmaculada (*et al.*). *Guía del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pgs. 64; 68; 107, haciendo referencia a las «excepciones», a las «excepciones legalmente tipificadas» y a las «excepciones establecidas por la LIS». FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La relativa libertad del empresario...*, *op. cit.*, pg. 5, refiriéndose a las excepciones que resultan de los preceptos de la propia ley, aunque más tarde cambiará de posición de forma radical. RAMALLO MASSANET,

es tanto dicho entendimiento en abstracto, sino su reflejo concreto en el modo de aplicar las normas que regulan ajustes extracontables. Así, existe una tendencia, confesada con mayor o menor claridad por la doctrina, a interpretar literalmente las normas de ajuste y a entender que, si el supuesto no es susceptible de calificarse acudiendo a la estricta literalidad de la norma de ajuste, corresponderá aplicar las normas contables.

Esta posición, que en ocasiones se sostiene de forma general, se hace especialmente patente cuando se trata de afrontar problemas concretos. La tributación de las donaciones en especie a sociedades ha sido uno de ellos. En su redacción primigenia, si bien la Ley 43/1995, al igual que hoy, optaba por valorar los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo por su va-

Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, op. cit., pgs. 552; 563, citando el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994 y a la doctrina alemana. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pg. 466, aunque haciendo referencia específica al problema de la imputación temporal de las adquisiciones lucrativas. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 217-218, criticando que los ajustes sean excepcionales pero admitiendo, a mi juicio, que lo son. GOTA LOSADA, Alfonso. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 66, haciendo referencia a las especialidades fiscales que existen como excepción consciente y querida por el legislador a determinadas normas contables. COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Cedecs, 1997, pg. 29, haciendo referencia a las excepciones legalmente tipificadas. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La nueva regulación...*, op. cit., pg. 98, haciendo referencia a los ajustes específicamente previstos en la LIS. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 115, refiriéndose a los ajustes extracontables delimitados de modo legalmente tasado. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 177, refiriéndose a ajustes concretos. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Método de determinación de la base imponible...*, op. cit., pg. 38. FERREIRO LAPATZA, José Juan (et al.). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial...*, op. cit., pg. 240, haciendo referencia a las excepciones conscientes y queridas por el legislador tributario. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Gastos deducibles y no deducibles». En *Estudios sobre el impuesto de sociedades* / coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa, Antonio López Díaz. Granada: Comares, 1998, pg. 86, refiriéndose a las reglas establecidas expresamente en la Ley. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 95, refiriéndose a excepciones. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 62, haciendo referencia a las excepciones conscientes y queridas. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La amortización del inmovilizado material...*, op. cit., pg. 135, haciendo referencia a unos «ajustes extracontables claros, precisos y limitados», aunque citando literalmente el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994. NAVARRO FAURE, Amparo. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad». En *Impuestos*, núm. 4, 2003, pgs. 35-36.

lor normal de mercado (art. 15.2.a LIS) no incluía, al menos de forma expresa, regla alguna sobre su imputación temporal. De esta manera, un importante sector doctrinal defendió la necesidad de acudir a las normas contables que imponían, de conformidad con la regla Primera 1. 1.2 a) de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, la aplicación de las reglas previstas para las subvenciones de capital en la Norma de Valoración 20ª del Plan General de Contabilidad³⁵⁷. De conformidad con dicha regla, las donaciones deberían imputarse en proporción a la depreciación experimentada por el bien donado durante su período de vida útil o, si el bien no es depreciable, en el momento de su enajenación. Lógicamente esa solución conducía a que las adquisiciones lucrativas no fueran gravadas en el Impuesto sobre Sociedades pues el ingreso imputado en el ejercicio se compensaba con la amortización correspondiente, en el caso de que el bien fuese amortizable y, en el caso de que no lo fuera, la tributación se veía diferida, en todo caso, al momento de transmisión del bien.

Ante una situación tan anómala, un sector minoritario de la doctrina reaccionó contraponiendo una interpretación distinta a la mayoritaria. De este modo, el Prof. FALCÓN ha sostenido que el artículo 10.3 de la LIS no remite la imputación temporal a las normas contables, en la medida en que el artículo 19.1 recoge, por sí mismo, el principio de devengo, restringiendo el propio párrafo segundo de ese mismo artículo los criterios distintos al del devengo que puedan aplicarse en el ámbito contable³⁵⁸. En la medida en que la contabilización de las

357. DÍAZ YANES, Inmaculada (et al.). *Guía del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 138; 257. SEGARRA, Ángel. *El nuevo impuesto sobre sociedades...*, op. cit., pg. 105. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible...*, op. cit., pgs. 207-208, aunque haciendo referencia más bien a la conveniencia de la reforma que la Ley de medidas para 1997 introdujo sobre el particular. COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible...*, op. cit., pgs. 119-121, aunque, en otra parte del trabajo, se defiende la interpretación propuesta por el Prof. FALCÓN, a la que más adelante haremos referencia. HERNÁNZ MARTÍN, Antonio. «Tratamiento fiscal y contable de las valoraciones impuestas en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171, 1997, pg. 113. CORONA ROMERO, Enrique. «Valoración e imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades en 1997». En *El Impuesto sobre Sociedades: la Ley y su nuevo Reglamento*. Manual II. Madrid: Expansión, 1997, pg. 162. CAPDEVILA, Montse. «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 19 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 874.

358. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Algunas observaciones». En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 33, pgs. 32-36. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Una corrección al resultado contable no prevista expresamente: las donaciones en el nuevo Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, pgs. 5-9. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «De nuevo sobre las donaciones en el IS: un ejemplo de norma "inexistente"». En *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1997, pgs. 5-8, aunque en este caso ya se había aprobado la reforma de algunos preceptos de la Ley 43/1995 en el sentido de someter a gravamen la donación

donaciones en especie implica una excepción al principio de devengo no debe resultar admisible la imputación diferida contable y ésta deberá producirse en el ejercicio en que se realice la operación. Como puede verse, se sostiene una interpretación de las normas fiscales que permite resolver el conflicto planteado por la asunción pura y simple de las normas contables. Esta tesis «correctiva» ha sido calificada por ciertos sectores doctrinales como muy forzada³⁵⁹ o, simplemente, como difícil de sostener³⁶⁰.

Nos interesa el problema, no tanto en sí mismo, pues la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se ha encargado, al menos para la transmisiones lucrativas, de aclarar el problema en el sentido defendido por el Prof. FALCÓN sino, sobre todo, porque refleja cuáles pueden ser los efectos derivados de las tesis mayoritarias sobre las relaciones entre las normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Creo que existen, al menos, dos razones fundamentales para rechazar la interpretación literalista de las normas que recogen ajustes extracontables:

1) Aun cuando en muchas ocasiones no se reconozca de forma expresa, la supuesta excepcionalidad de las normas de ajuste extracontable se sostiene a partir de una, también supuesta, finalidad propia de la remisión a las normas contables para la determinación de la base imponible del Impuesto. Esta finalidad, atribuida al diseño de las relaciones entre base imponible y resultado contable, tiene su origen en el propio Informe del Comité Ruding, pasa por el Libro Blanco para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades y es reconocida, al máximo nivel, en la propia Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: una de las finalidades fundamentales de la reforma del Impuesto debe ser aproximar la base imponible y el resultado contable.

En efecto, la doctrina, sobre todo la más apegada al texto de la Ley, destaca la finalidad declarada por el legislador en la propia Exposición de Motivos de la Ley 43/1995 «[...] medidas tales como [...] el acercamiento entre la base imponible y el re-

sultado contable [...] responden, entre otras, al principio de neutralidad». Así, si una de las finalidades de la reforma consiste, precisamente, en ese acercamiento, tiene todo el sentido que las normas de ajuste se entiendan en un sentido restrictivo pues, constituyen, en cierto modo, una excepción a la finalidad expresamente ordenada por el propio legislador histórico.

Extraer el sentido de las normas de remisión, o de cualesquiera otras, exclusivamente a partir de la finalidad perseguida por el legislador histórico constituye, a mi juicio, un error metodológico de primer orden. Por razones evidentes de espacio, y sobre todo de especialización, no procede considerar, en este momento, la polémica sostenida desde la teoría del derecho sobre si existe un *telos* objetivamente determinable de la norma o si, por el contrario, la finalidad debe ser la atribuida a la ley por el legislador histórico. Lo que sí parece claro es que la mera averiguación de la voluntad del legislador histórico no debe resultar decisiva para la fijación del sentido de la ley, en la medida en que, como ha defendido LARENZ: «A cada una de estas teorías corresponde parte de verdad; por ello, ninguna puede aceptarse sin limitaciones. [...] La verdad de la teoría subjetiva es que la ley jurídica, a diferencia de la ley natural, es hecha por hombres y para hombres, es expresión de una voluntad dirigida a la creación de un orden justo, en cuanto sea posible. [...] La verdad de la teoría objetiva es que una ley, tan pronto es aplicada, despliega una efectividad peculiar a ella, que va más allá de lo que el legislador había intentado».³⁶¹

Así pues, el acercamiento entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable, por mucho que aparezca en la Exposición de Motivos de la Ley y entronque con el Informe Ruding y el Libro Blanco para la reforma del Impuesto, supone, en todo caso, el fin de la norma en un sentido subjetivo (intención del legislador histórico) y no puede asimilarse, bajo ningún concepto, a la finalidad objetiva de la Ley. Esta afirmación resulta tanto más cierta, en un caso como el presente, de remisión dinámica, en que la regulación de la base puede y está cambiando continuamente al paso de las reformas contables, de tal manera que el sentido lógico objetivo de la norma de remisión y de la norma de ajuste debe adaptarse a las concepciones y el estado de la normativa contable vigente en el momento.

2) A mi juicio, en la aplicación de las normas de ajuste que puede derivarse de la asunción de la tesis mayoritaria ya descrita, concurre otro error metodológico, si cabe, más grave aún que el anterior: el entender que las normas de ajus-

en momento en que ésta se realiza. Posteriormente se han adherido algunos otros autores a esta propuesta: COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible...*, op. cit., pgs. 61-65. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. «Resultado contable y correcciones de valor en el Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios sobre el impuesto de sociedades* / coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ. Granada: Comares, 1998, pgs. 129-131. GARCÍA NOVOA, César. «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS». En *Estudios sobre el impuesto de sociedades* / coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ. Granada: Comares, 1998, pgs. 188-192.

359. CAPDEVILA, Montse. *Imputación temporal...*, op. cit., pg. 874.

360. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible...*, op. cit., pg. 235.

361. LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 313. Ésta parece haber sido además la posición adoptada por la doctrina mayoritaria en Alemania: por todos TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1243. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 4, Tz. 234, I.fg. 96-Oktobre 2001.

te, como normas excepcionales, deben interpretarse restrictivamente. Se trata, en definitiva, de la aplicación, al ámbito que nos ocupa, del viejo principio *singulatio non sunt extendenda*. Ya nos manifestamos más arriba en el sentido de que el restrictivo no podía ser un criterio de interpretación, en la medida, en que se configuraba como un resultado de la misma. Es decir, mediante la aplicación de los criterios de interpretación podía alcanzarse un resultado de la misma más amplio o más restringido que el enunciado literal. Incluso esta acepción de la interpretación restrictiva, como resultado de la interpretación, puede plantear problemas, en el seno de una teoría teleológico-objetiva, en la medida en que faltará el «enunciado base» respecto al que formular el juicio de restricción o extensión. En este sentido ha podido afirmar ENGISCH que: «*Como esta teoría* (se refiere a la objetiva) *concibe y respeta el texto, independientemente de la voluntad del legislador histórico –por considerarlo depositario de un sentido inmanente–, parece a primera vista que no cabe interpretación extensiva o restrictiva alguna*».³⁶²

B) La superación de los ámbitos de conflicto mediante la aplicación de técnicas de interpretación y/o integración

A raíz de lo que hemos sostenido en el epígrafe anterior, parece evidente que la resolución de los problemas de conflicto que hemos detectado en la primera parte de este capítulo precisa de un planteamiento bien distinto del sistema de relaciones entre normas contables y fiscales que el criticado en dicho epígrafe. Para intentar explicar estas relaciones se han alumbrado diversas tesis que, a su vez, han pretendido resolver, de uno u otro modo, ciertos ámbito de conflicto ya destacados.

a) Las teorías de la remisión

Ya hemos destacado en múltiples ocasiones que el artículo 10.3 del TRLIS se configura como una norma remisiva, es decir, que en lugar de regular, como lo hacía por ejemplo la Ley 61/1978, el contenido del régimen de determinación de la base imponible, prefiere reenviar a las normas contables la determinación *prima facie* de la base imponible, a salvo claro está, los ajustes extracontables correspondientes. Hemos tenido ocasión de comprobar que es, precisamente, esta remisión la que origina los ámbitos de conflicto que ya hemos descrito. Pero, para algunos, es también la peculiar forma de regular el régimen de determinación

de la base imponible la que facilita la solución de los ámbitos de conflicto que puedan plantearse. Veamos este punto con mayor detenimiento.

Algunos sectores de la doctrina alemana, sobre todo aquellos que se han mostrado más críticos con el sistema de determinación material, entienden la remisión a los principios de la ordenada llevanza de contabilidad como una incorporación de éstos en la disciplina del Balance Fiscal o, dicho con términos propios de nuestro sistema conceptual, del régimen de determinación de la base imponible³⁶³. Así, una vez incorporadas las normas contables, en el régimen de determinación de la base, éstas se interpretarán conforme a la finalidad propia de la norma tributaria, desvinculando así el resultado final de las concepciones iusprivatistas propias del Derecho Contable.

Esta forma de entender el sistema de determinación directa encaja, sin esfuerzo, en la concepción alemana de las normas de remisión. En efecto, resulta absolutamente normal leer, en los trabajos que en Alemania se han ocupado de las remisiones normativas, ya sea desde la teoría general del Derecho o desde el Derecho Constitucional, que éstas implican una incorporación del texto de la norma remitida en el de la norma remitente³⁶⁴. A partir de esa concepción, es fácil derivar las consecuencias interpretativas que hemos visto: la plena incorporación al texto remitente implica la interpretación del texto incorporado desde la finalidad del primero.

363. BEISSE, Heinrich. *Zum Verhältniss von Bilanzrecht...*, op. cit., pg. 9. PEZZER, Heinz-Jürgen. *Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung...*, op. cit., pgs. 19/26. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung...*, op. cit., pg. 291. WEBER GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?*..., op. cit., pg. 385. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Europäisiertes Steuerrecht? Stand und Entwicklung». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1995, pg. 349. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht...*, op. cit., pg. 70. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 29. MÜLLER, Welf. *Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück...*, op. cit., pg. 1859. En España se ha pronunciado en este sentido: GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos...*, op. cit., pg. 188.

364. ARNDT, Gottfried. «Die dynamische Rechtsnormverweisung in verfassungsrechtlicher Sicht». En *Juristische Schulung*, Heft 11, 1979, pgs. 784-785. SCHENKE, Wolf-Rüdiger. «Verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Verweisungen». En *Verwaltung im Dienste von Wirtschaft und Gesellschaft Festschrift f. Ludwig Froehler zum 60. Geburtstag*. Berlin: Duncker & Humblot, 1980, pg. 87. MARBURGER, Peter. «Die gleitende Verweisung aus der Sicht der Wissenschaft». En *Verweisung auf technische Normen in Rechtsvorschriften*. Symposium; Vorträge und Diskussionen der Gemeinschaftsveranstaltung DIN Deutsches Institut für Normung e.V. und Freie Universität Berlin am 29. Oktober 1981 in Berlin. Berlin-Köln: Beuth, 1982, pg. 29. CLEMENS, Thomas. «Die Verweisung von einer Rechtsnorm auf andere Vorschriften –insbesondere ihre Verfassungsmässigkeit–» en *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 111, 1986, pg. 65. Ésta es además la posición sostenida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán: BVerfGE 47, 285 (309 y ss.); BVerfG 22, 330 (346); BVerfG 26, 338 (368); BVerfGE 21, 312 (327); BVerfGE 67, 348 (363).

362. ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico*. Traducción de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Guadarrama, 1967, pg. 135.

Esta forma de entender las remisiones, propia de la dogmática alemana, y que tan buenas soluciones puede ofrecer para los ámbitos de conflicto a los que hemos hecho referencia, no parece ser la asumida por la doctrina española de forma mayoritaria. En España, las relaciones internormativas a las que, en general, hemos designado como remisiones se estudian desde una óptica bien distinta, por influencia, sobre todo, de las concepciones clásicas del Derecho Internacional Privado. La doctrina española mayoritaria³⁶⁵, distingue, siguiendo la tradición italiana, entre el reenvío material o recepción y el reenvío formal o remisión³⁶⁶. El reenvío material o recepción implica que la norma de reenvío asume como propio el contenido de la norma a la que se remite, al referirse precisamente a la segunda como norma ya existente y conocida. Por el contrario, en el reenvío formal, o remisión, la norma remitente no asume el contenido como propio pues se limita a hacer referencia al contenido al que se remite en términos formales. Parece obvio que esta distinción entre reenvío material y formal no puede concordar con la teoría de la incorporación pues, en puridad, sólo en el primer tipo de reenvío se producirá tal género de incorporación. Y, lo que resulta más importante en nuestra investigación, calificando la remisión que realiza el artículo 10.3 del TRLIS a las normas contables, como reenvío formal³⁶⁷, puede desembocarse en conclusiones interpretativas de gran importancia³⁶⁸ pues, al no producirse incorporación de la norma a la que se remite, la interpretación de ésta (la contable) deberá hacerse, estrictamente, desde la propia óptica, sobre todo teleológica, de la norma con-

table. Así se entienden las afirmaciones de GARCÍA MORENO, partidario de considerar al artículo 10.3 TRLIS como un reenvío formal, en el sentido de que «[...] el sistema de coordinación entre ambos sectores en el plano de la interpretación, es que el concepto de resultado contable es el que tiene atribuido en el sector mercantil contable [...]»³⁶⁹. Creemos que esta posición no puede mantenerse.

A mi juicio, al trasvasar las categorías nacidas en el Derecho Internacional Privado, al resto de las ramas jurídicas, se cometió un error de identificación consistente en tomar la parte por el todo³⁷⁰. Así, se hizo una identificación plena entre la norma de conflicto, que es un tipo concreto de reenvío formal, y la totalidad de los reenvíos formales, atribuyendo a los segundos, a los que nosotros preferimos calificar como remisiones dinámicas³⁷¹, los caracteres del primero y extendiendo cualidades y finalidades propias del Derecho Internacional Privado a ramas del Derecho que nada tenían que ver con éste. Asumiendo, como se ha señalado, que la característica esencial del reenvío formal reside en que la norma remitente se interesa por la materia pero se desinteresa por el modo concreto como la misma es regulada³⁷², se entenderá el error al que hacemos referencia. Esta afirmación podría ser cierta para la norma de conflicto en el ámbito del Dere-

365. Debe excluirse, en cualquier caso, a la doctrina penal, para la que la distinción entre reenvío formal y material no juega ningún papel en el estudio de los tipos penales en blanco.

366. En lo que alcanza mi conocimiento la introducción de esta distinción en la dogmática española se debe a GARCÍA DE ENTERRÍA y es asumida, de forma mayoritaria, por la doctrina ulterior: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, 2ª ed. Madrid: Tecnos, 1981, pgs. 118-122; 149-151 (manejo la segunda edición, aunque existe una primera de 1970). SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de Derecho Administrativo. Volumen I*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, pgs. 356-361. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., pgs. 247-248; 262. En la doctrina tributaria: GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 91-97.

367. En este sentido: GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 93-95.

368. Desde luego, las consecuencias, en el campo interpretativo, de la distinción entre el reenvío formal y el reenvío recepticio, no se han tratado con mucha frecuencia en la doctrina, aunque a partir de algunas afirmaciones de orden más general puede extraerse la conclusión aquí sostenida. En este sentido ha señalado el Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA: «[...] Por ello ha podido decirse que en el reenvío recepticio la voluntad del legislador se dirige al contenido de la norma llamada, contenido que se convierte en parte integrante de la norma reenviante; en cambio en el reenvío formal el legislador quiere, no el contenido de la norma llamada, sino la aplicación de ésta como tal y en cuanto tal [...] y concretamente la determinación del contenido concreto de la norma llamada, es ya extraño a la norma de reenvío y es función exclusiva de la norma remitida». GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Legislación delegada, potestad reglamentaria...*, op. cit., pg. 150.

369. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 95.

370. Debe hacerse notar que aunque hayamos citado a GARCÍA DE ENTERRÍA como introductor de estas tesis en el Derecho Público español, la doctrina italiana ya había incurrido en ese error con anterioridad: ROMANO, Santi. *Principi di Diritto costituzionale generale*. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1947, pg. 95 (citado por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Legislación delegada, potestad reglamentaria...*, op. cit., pg. 150). BASSI, Franco. *La norma interna: lineamenti di una teoria*. Milano: Giuffrè, 1963, pg. 161. Y, más recientemente: MORTATI, Constantino. *Istituzioni di Diritto Pubblico*. Vol. I. Nona edizione rielaborata e aggiornata. Padova: CEDAM, 1975, pgs. 318-322. BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Traducción de Eduardo Roza Acuña. Madrid: Debate, 1991, pg. 259. BARI-LE, Paolo (et al.). *Istituzioni di Diritto Pubblico*. Ottava edizione. Padova: CEDAM, 1998, pgs. 58-59.

371. Acogemos aquí la distinción, de raigambre alemana, entre remisiones estáticas y dinámicas. Así, en palabras de CLEMENS, existe una remisión estática cuando la norma remitente hace referencia, de forma fija, a la redacción que la norma incorporada tenga en el momento de la propia remisión. Por el contrario concurriría una remisión dinámica cuando la norma remitente incorpora, de forma anticipada, las posibles reformas que la norma remitida pueda experimentar en el futuro. CLEMENS, Thomas. *Die Verweisung von einer Rechtsnorm...*, op. cit., pg. 80. En semejante sentido en la doctrina alemana: ARNDT, Gottfried. *Die dynamische Rechtsnormverweisung...*, op. cit., pg. 784. SCHENKE, Wolf-Rüdiger. *Verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Verweisungen...*, op. cit., pg. 95. MARBURGER, Peter. *Die gleitende Verweisung...*, op. cit., pg. 29. En la doctrina en lengua española, la distinción entre remisiones estáticas y dinámicas ha venido esencialmente de la mano de la dogmática penal fuertemente vinculada a Alemania: CURY, Enrique. *La Ley penal en blanco*. Bogotá: Temis, 1988, pg. 99. DOVAL PAÍS, Antonio. *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes en blanco*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, pgs. 84-86.

372. Son palabras de SANTI ROMANO: ROMANO, Santi. *Principi di Diritto costituzionale generale*. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1947, pg. 95 (citado por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Legislación delegada, potestad reglamentaria...*, op. cit., pg. 150).

cho Internacional Privado, en el que, partiendo de una situación privada internacional, se localiza un ordenamiento que presente un contacto con dicha situación. Y hay que hacer notar que la selección de un determinado ordenamiento no se hace teniendo en cuenta el contenido de la norma a la que se efectúa el envío sino, precisamente, porque se entiende que tal Derecho extranjero, como tal, y no en atención a la regulación que sobre una cuestión concreta contenga, es el más adecuado para la regulación de la situación privada internacional. Así, resulta perfectamente coherente que la doctrina mayoritaria, en Derecho Internacional Privado, rechace que sea el propio contenido del Derecho extranjero el que justifique su aplicación a una situación privada internacional como consecuencia de la aplicación de una norma de conflicto³⁷³.

Si se compara el sentido propio de la norma de conflicto con la del resto de remisiones dinámicas se llegará a la conclusión de que las características de la primera no pueden, en bloque, aplicarse a las segundas. La finalidad de la norma de conflicto no puede equipararse con las del resto de remisiones dinámicas que puede contener el ordenamiento. Sirva como ejemplo la comparación con las llamadas leyes penales en blanco, es decir, aquéllas que determinan la sanción aplicable, describiendo sólo parcialmente el tipo delictivo correspondiente y confiando la determinación de la conducta punible, o su resultado, a otra norma jurídica a la cual reenvían expresa o tácitamente³⁷⁴. En efecto, la finalidad de semejantes tipos no estriba en que la conducta típica sea regulada por el ordenamiento (o la rama del derecho) más cercano a la situación de hecho sino, como parece reconocer la doctrina penal, por el hecho de que los tipos concretos protegen bienes jurídicos cuya afectación depende de circunstancias cambiantes que pueden no aconsejar una tipificación clásica³⁷⁵. Esta finalidad no puede aconsejar, en ningún caso, que la norma remitente desentienda por completo de la regulación concreta a la que se remite. Bien es cierto que es a esas normas a las que se encomienda completar el tipo, pero también lo es que las normas a las que se remite, sea la remisión estática o di-

námica, se incorporan al tipo³⁷⁶ y, en esa medida, la interpretación deberá realizarse conforme a la finalidad de la norma remitente³⁷⁷.

Estas afirmaciones pueden extrapolarse a la remisión que en concreto nos ocupa, la del artículo 10.3 del TRLIS, o por formularlo en sentido genérico, la remisión a las normas contables que contienen los sistemas que han acogido el principio de determinación material. En este sentido podríamos afirmar que, en la medida en que el artículo 10.3 del TRLIS remite (dinámicamente) a las normas contables que regulan la determinación del resultado del ejercicio, incorpora dichas normas al régimen de determinación de la base imponible. Así, las normas contables incorporadas por remisión deberían interpretarse conforme a la finalidad propia de la norma fiscal (la finalidad del régimen de determinación de la base imponible) pudiéndose corregir, por esta vía, algunos de los conflictos a los que ya se ha hecho referencia.

Esta afirmación, correcta desde la perspectiva técnica en un sistema de determinación material, ignora, sin embargo, otro aspecto esencial del sistema de relaciones entre normas contables y normas fiscales que ha diseñado la LIS. En efecto, hicimos alusión en el primer capítulo de este trabajo, al hecho de que, a partir de la redacción del artículo 10.3 del TRLIS, y de argumentos de carácter teleológico, en nuestro sistema rige el principio de determinación formal, entendido éste en el sentido de que la remisión no lo es sólo a las normas contables conforme a las que se determina el beneficio sino también al concreto resultado contable determinado por la empresa en el ejercicio³⁷⁸. Si, por lo tanto, no se remite sólo a las normas,

376. En este sentido indica MEZGER: «[...] El necesario "complemento" es siempre parte integrante del tipo. Pero el tipo ya completado cumple exactamente las mismas funciones que en los casos normales, sobre todo en lo que concierne a su significación como fundamento de la antijuridicidad y como objeto de referencia de la culpabilidad penal». MEZGER, Edmund. *Tratado de derecho penal*. Volumen I. Traducción de la 2ª ed. alemana y notas de derecho español por José Arturo RODRÍGUEZ MUÑOZ. 3ª ed., adicionada y puesta al día / por Antonio QUINTANO RIPOLLÉS. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1957, pgs. 317-318 (citado por CURY, Enrique. *La Ley penal en blanco...*, op. cit., pgs. 112-113).

377. CURY, Enrique. *La Ley penal en blanco...*, op. cit., pg. 115.

378. En la doctrina española se ha criticado la posición de TINELLI, para quien la remisión no lo es a las normas contables sino al resultado aritmético de su aplicación (TINELLI, Giuseppe. *Il reddito d'impresa...*, op. cit., pg. 214). Critica GARCÍA MORENO esta posición señalando que, de aceptarse, el régimen de las partidas para las que no existiera una norma fiscal quedaría completamente indefinido (GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pg. 95). No podemos mostrarnos conformes con esta posición: una cosa es en efecto, como nosotros mismos hemos sostenido, que la determinación formal sin determinación material carezca de sentido. Como vimos, sólo en el seno de un sistema de remisión a la normativa contable, tenía sentido la imposición del ejercicio uniforme de opciones en el Balance Mercantil y en el Fiscal. Sin embargo las determinaciones material y formal no son reglas excluyentes sino que pueden presentarse de forma acumulativa como, de hecho, ocurre en nuestro ordenamiento.

373. CALVO CARAVACA, Alfonso-Luis. *Derecho Internacional Privado*. Volumen I. Granada: Comares, 1999, pg. 155.

374. CURY, Enrique. *La Ley Penal en blanco...*, op. cit., pg. 38.

375. MESTRE DELGADO, Esteban. «Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal». En *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, t. XLI, fascículo II, 1988, pg. 516. CURY, Enrique. *La Ley Penal en blanco...*, op. cit., pg. 51. DOVAL PAÍS, Antonio. *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales...*, op. cit., pgs. 107-108. MORALES PRATS, Fermín. «La estructura del delito de contaminación ambiental. Dos cuestiones básicas: Ley penal en blanco y concepto de peligro». En *Estudios jurídicos: en memoria del profesor Dr. D. José Ramón Casabó Ruiz*. Valencia: Universitat de Valencia; Institut de Criminología, 1998, pg. 479.

sino también al resultado de la aplicación de esas normas, asumiendo por lo tanto, en los términos que ya analizamos, el ejercicio efectivo de opciones contables (conformes al Derecho Contable) por parte del empresario, resulta muy difícil que la teoría de la incorporación solvente los ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. Remitir a una norma y al resultado fáctico de su aplicación, implica, creo que es evidente, asumir los criterios de interpretación del ordenamiento remitido y, lo que es más importante, admitir la finalidad de la norma remitida en la interpretación de la misma, por mucho que la remisión pudiera, en abstracto, implicar una incorporación.

Esta misma idea fue sostenida por BEISSE en Alemania, antes de que, como ya estudiamos, se introdujera la determinación formal en 1990: «*El principio de determinación material del § 5.1 de la EStG no implica, en primera línea, la determinación formal*³⁷⁹ sino, en abstracto, la remisión a los principios mercantiles contables (escritos y no escritos) y de esa manera la transformación de dichos principios en Derecho Tributario»³⁸⁰. En efecto *a sensu contrario*, la presencia en un sistema de imposición empresarial del principio de determinación formal, implica la inexistencia de incorporación, tal como y como la hemos estudiado también en las remisiones dinámicas y, con ello, la imposibilidad de solventar los problemas conflictuales por la vía aplicativa descrita.

b) *La aplicación analógica de las normas reguladoras de ajustes extracontables. El problema de las lagunas ocultas*

Otra de las posibles soluciones que, en la doctrina española, se ha defendido para solventar, en vía aplicativa, los ámbitos de conflicto que se han ido detectando entre los Balances Mercantil y Fiscal ha sido, precisamente, la de aplicar analógicamente las reglas que contienen ajustes extracontables, a los supuestos en que el legislador no haya adoptado las medidas adecuadas (norma de ajuste) para salvar el principio de capacidad económica.

Hay que hacer notar, en cualquier caso, que esta propuesta se ha sostenido de forma tangencial, al hilo de consideraciones ajenas a la idea de aplicar analógicamente las normas de ajuste extracontable. Así, en la doctrina española, puede encontrarse una propuesta general en los trabajos del Prof. HERRERA³⁸¹ y ciertas referencias de este mismo autor a algunas alusiones por parte del Prof. FALCÓN Y TELLÁ³⁸².

379. lit: «la imposición del concreto Balance Mercantil».

380. BEISSE, Heinrich. Zum Verhältniss von Bilanzrecht..., *op. cit.*, pg. 9.

381. HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *op. cit.*, pgs. 419-420.

382. HERRERA cita, en este sentido, y como apoyo de su tesis, un trabajo de FALCÓN, en el que, además de proponerse una determinada interpretación del artículo 18 de la LIS (no como regla

A mi juicio, existe un impedimento metodológico de primer orden para que los ámbitos de conflicto descritos puedan corregirse aplicando analógicamente las soluciones previstas en las normas de ajuste extracontable. Creo que debe convenirse que el requisito primero y esencial para que se utilice la analogía como mecanismo de integración es que exista, para el supuesto de hecho que se plantee, una laguna. La laguna puede entenderse, en expresión ya clásica, como incomplitud de la ley contraria al plan de la norma³⁸³. Y, para aplicar los ajustes extracontables analógicamente, falla el primero de los elementos que exige, conceptualmente, la concurrencia de una laguna: la incomplitud de la norma. Si se analiza el proceso argumentativo seguido por el propio Prof. HERRERA se advertirá este extremo.

En efecto, se propone la aplicación analógica de los ajustes extracontables para supuestos cuya regulación contable puede resultar contraria al principio de capacidad económica. Y, precisamente a partir de esta afirmación, puede deducirse la inexistencia de laguna: si se dice que la normativa contable es contraria al principio de capacidad económica es, precisamente, porque para el supuesto de hecho existe una norma aplicable que es, precisamente, la contable. Difícilmente puede sostenerse, a este nivel del discurso, la existencia de una laguna.

La tesis de HERRERA, y según este último autor también de FALCÓN, sólo podría salvarse, desde una perspectiva metodológica, profundizando en el propio

de imputación temporal general de las diferencias entre valores contables y valores fiscales sino como imposición de rentas negativas ficticias), se señala de forma tangencial que dicho régimen de minusvalías ficticias «habrá de aplicarse siempre que exista el mismo fundamento (por ejemplo, pérdida irreversible, que el art. 18 no contempla en su tenor literal)». FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «Los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades». En *Quincea Fiscal*, núm. 9, 1996, pg. 8.

383. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem*. 2 überarbeitete Auflage. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, pg. 16. Preferimos traducir el término *Unvollständigkeit* como incomplitud, antes que como imperfección [En sentido contrario PALAO TABOADA, Carlos. «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)». En *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, pg. 235]. No se trata sólo de una preferencia semántica, aunque también. En efecto el Diccionario de SLABÝ/GROSSMANN contempla como segunda acepción del término alemán el sustantivo español «imperfección» (SLABÝ, Rudolf J.; GROSSMANN, Rudolf (begr.). *Wörterbuch der Spanischen und Deutschen Sprache*. Fünfte Auflage neu bearbeitet und erweitert von Carlos Illig. Wiesbaden: Oscar Bredstetter, 1999, pg. 1200). Sin embargo este extremo no debe empañar el hecho de que: 1. La primera acepción traduce el término alemán como carácter fragmentario o incompleto. 2. El sustantivo *Vollständigkeit* en ningún momento aparece traducido como perfección. Adicionalmente, y ya desde una perspectiva dogmática, una traducción de este género puede dar lugar a que se dé cabida al fenómeno de las lagunas ocultas de cuya crítica nos ocuparemos más adelante.

concepto de laguna que se maneja. En efecto, habría que trascender el concepto de laguna como mera incoherencia de la norma, para referirse a lo que, ciertos sectores de la doctrina alemana han bautizado como lagunas ocultas³⁸⁴. Pueden entenderse por tales aquellos supuestos para los que concurriendo, según la finalidad de la norma, una supuesto de hecho especial, no existe una norma que anude al mismo una consecuencia jurídica especial, siendo aplicable la norma general. En este caso se integraría la laguna aplicando la norma especial existente al supuesto de hecho concreto y dejando inaplicada la norma general³⁸⁵. Parece obvio añadir que las supuestas «lagunas ocultas» no se resuelven exclusivamente mediante la analogía, sino que la operación resulta algo más compleja. De un lado, debe procederse a una reducción teleológica de la norma general que, lógicamente, llevará aparejada la aplicación de la norma especial³⁸⁶. Como vemos, por esta vía sí podría proponerse una aplicación analógica de las normas que regulan los ajustes extracontables. Así, podría entenderse que, entre las normas particulares que regulan los ajustes, la ley no ha introducido todas aquellas que, conforme a su finalidad, serían necesarias. Constatando ese extremo (la concurrencia de una laguna oculta) la Administración (o en su caso los Tribunales) deberían proceder a reducir teleológicamente la norma de remisión (regla general) aplicando analógicamente las normas de ajuste. Ésta parece ser la solución de HERRERA a juzgar por sus propias palabras que, a efectos de claridad, reproducimos:

384. El concepto parece tener su origen en la obra de ZITELMANN: ZITELMANN, Ernst. *Lücken im Recht. Rede, gehalten bei Antritt des Rektorats der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität zu Bonn, am 18. Okt. 1902*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1903, pgs. 24 y ss. (citado por CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 132). CANARIS, indica que es un concepto que se ha extendido notablemente en la doctrina (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 131, notas 14 y 15). En la dogmática alemana de la segunda mitad de siglo se asume también este concepto: ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 177. LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 370. También ha llegado el concepto a la doctrina tributarista alemana: TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1298. Recientemente, también en España: PALAO TABOADA, Carlos. «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias». En *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pg. 70 (siguiendo a LARENZ).

385. En este sentido CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 132. LARENZ define en el mismo sentido aunque, a mi juicio, con menor precisión: «Hablamos de una laguna oculta cuando la ley contiene, por cierto, una regla aplicable también a todos los casos de esta clase, pero que, según su sentido y fin, no se ajusta a este determinado grupo de casos, porque no presta atención a su especialidad, relevante en orden a su valoración». LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 370.

386. Así se explica la afirmación de LARENZ: «[...] la restricción de una norma, por la vía de su reducción teleológica, va acompañada, a menudo, con la ampliación de aplicación de otra norma» (LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 389) aunque desde el rechazo a los conceptos de interpretación restrictiva y/o extensiva aquí sostenidos no podamos compartir estas palabras en términos absolutos.

«Las correcciones al beneficio contable tienen su fundamento en el principio de capacidad económica. ¿Cabe aplicar estas correcciones analógicamente —es decir, a supuestos con los que exista identidad de razón— en el caso de que se haya producido una laguna jurídica (es decir, en los supuestos en que el legislador no haya adoptado las medidas adecuadas para salvar el principio de capacidad económica)?»³⁸⁷

A pesar de constituir ésta la única forma de salvar metodológicamente la tesis expuesta, creo que no debe compartirse la doctrina de las lagunas ocultas, por una razón fundamental. A mi juicio, esta tesis desvanece las fronteras, a veces imprecisas, pero a mi juicio necesarias, entre interpretación e integración. En efecto, si se enjuicia correctamente el concepto de laguna oculta y la reducción teleológica con la que dichas lagunas pretenden resolverse, se llegará a la conclusión de que se trata, sin más, de una interpretación teleológica tanto de la regla general, de tal manera que sea imposible calificar el hecho real acaecido como incluíble dentro de su hipótesis normativa, como de la especial, para que pueda calificarse el hecho especial dentro del supuesto de esta misma norma.

Entiendo que la «reducción» teleológica de la norma general y la consiguiente «ampliación», también teleológica, de la norma especial, o se plantean como operaciones interpretativas, o sobrepasan, con creces, las posibilidades de aplicación de las normas (tributarias o no) que, en un estado de Derecho, le son atribuibles a la Administración o a los Tribunales. En efecto, si el sentido posible de las palabras permite una interpretación, tanto de la norma especial como de la general, que desemboque en la subsunción del hecho en cuestión bajo el supuesto de hecho de la norma especial, la operación será claramente interpretativa. Si, por el contrario, no es posible esa interpretación por sobrepasar el sentido posible de las palabras de la norma especial, no hay lugar para la analogía, puesto que la existencia de norma aplicable lo impide³⁸⁸.

Desde luego, y no es esta una cuestión que deba ser ocultada, con la posición que mantenemos parece evidente nuestro apego a la teoría más tradicional en lo que atañe a la aplicación de las normas y, en concreto, a la distinción entre in-

387. HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pg. 419.

388. Sobre los peligros del concepto de laguna oculta ya nos hemos pronunciado con anterioridad aunque, en aquel caso, haciendo referencia al concepto de fraude a la ley tributaria: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. núm. 3435/2001)». En *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, núm. 251, 2004, pgs. 123-124. De conformidad con nuestra posición: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. «El Fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 257-258, 2004, pg. 22 (nota 72).

interpretación e integración. Esta posición ha sido duramente criticada por ciertos sectores de nuestra mejor doctrina tributaria³⁸⁹, sobre la base de una supuesta posición mayoritaria en la teoría del derecho más actual³⁹⁰. Creo que ninguno de los argumentos expuestos por el Prof. PALAO pueden convencer de la «identidad material entre interpretación y analogía» por él propuesta³⁹¹:

1) Aunque el Profesor PALAO trate por separado los argumentos que se expondrán a continuación, a mi juicio, se insertan conjuntamente en el discurso y, por lo tanto, su crítica debe formularse en un mismo lugar. Como ya hemos adelantado, el sentido posible de las palabras fija el límite entre la interpretación y la integración (por analogía). De tal manera que, cuando el resultado aplicativo conforme a la finalidad de la norma no quepa dentro de dicho sentido posible ya no se estará, en puridad, ante un resultado de la interpretación, sino que se habrá tenido que recurrir a la integración analógica. Pues bien, PALAO viene a poner en duda el propio concepto de «sentido posible de las palabras» al que denomina, de forma muy ilustrativa, «tenor literal posible»³⁹². Este «tenor literal» debe incluirse, siempre según PALAO, dentro de los conceptos «vagos» lo que, parece, le inhabilitaría para fijar un límite a la interpretación. A ello se añade la idea de que la apertura de los métodos de interpretación a consideraciones teleológicas haría insostenible la posibilidad de distinguir interpretación y analogía sobre la base del sentido o tenor literal posible. No podemos mostrarnos conformes con esta posición.

389. PALAO TABOADA, Carlos. *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pgs. 233-243 (principalmente, aunque constituye un *leit motiv* de todo el trabajo).

390. PALAO afirma que la posición dominante hoy en la teoría del Derecho, prefiere no distinguir entre interpretación y analogía (PALAO TABOADA, Carlos. *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pgs. 228-229; 233-234). Sin embargo, y aún cuando en el artículo se hace referencia a algunos trabajos de autores alemanes (SAX o KAUFMANN), no creo que pueda sostenerse que semejante posición sea dominante en la teoría del Derecho actual. La doctrina (actual) pone de manifiesto, precisamente, que la distinción entre interpretación e integración (PALAO habla de interpretación y analogía) es predominante; en este sentido en Alemania: HARTMANN, Bernhard; WALTER, Norbert. *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht*. Berlin: Erich Schmidt, 1984, pgs. 221-225 (con abundantes citas de doctrina alemana); KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 340, Lfg. 96-Oktobre 2001, aunque en los Tz. 205 y 341 de esta misma obra se contienen algunas afirmaciones algo contradictorias con esta afirmación. En España: FALCÓN Y TELLÁ, María José. *El argumento analógico en el Derecho*. Madrid: Civitas, 1991, pgs. 123-132 (con abundantes citas de doctrina española e italiana).

391. Estos argumentos se han expuesto, parcialmente, en un trabajo anterior: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pgs. 125-126.

392. PALAO TABOADA, Carlos. *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pgs. 234-236.

De un lado, porque creo que detrás de las expresiones que utiliza PALAO se esconde un equívoco importante. En efecto, se hace referencia, una y otra vez, al concepto de «tenor o sentido literal posible»³⁹³. Y este concepto resulta absolutamente equívoco, porque PALAO lo utiliza, no sé si de forma deliberada, para traducir dos expresiones muy distintas, utilizadas por las tesis a las que califica de tradicionales. Así, traduce las expresiones alemanas «*möglicher Wortsinn*»³⁹⁴ y «*möglicher Wortlaut*»³⁹⁵ de igual manera, como sentido literal posible. Esta traducción resulta, a mi juicio, errónea en dos sentidos³⁹⁶. En primer lugar por el hecho de que *Wortsinn* y *Wortlaut* no son palabras sinónimas, pues con la primera se hace referencia al sentido de las palabras (*Sinn*), mientras que con la segunda se está haciendo referencia, más bien, a la literalidad de las palabras (*Laut*). Y además, y mucho más importante, porque hacer referencia al sentido literal posible implica una contradicción en los términos. Puede hacerse referencia al sentido posible (*möglicher Wortsinn*) de la expresión literal (*Wortlaut*) pero la letra de la ley, como expresión lingüística, presenta una sola formulación. Quiero decir con esto que la literalidad, entendida como «palabras de la ley», es una, a la que pueden atribuirse, eso sí, varios sentidos posibles. Prueba de lo que sostenemos es que la doctrina alemana utiliza la expresión «*möglicher Wortsinn*» y, cuando se refiere a la literalidad, se limita a hablar de «*Wortlaut*»³⁹⁷.

393. PALAO TABOADA, Carlos. *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pgs. 224; 225; 233; 234; 235; 236; 239.

394. PALAO TABOADA, Carlos. *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 224.

395. PALAO TABOADA, Carlos. *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 233.

396. Sin embargo, el error en la traducción no debe atribuirse en al Prof. PALAO, sino que constituye casi una tradición en las traducciones españolas de los clásicos alemanes de la teoría del Derecho. Así por ejemplo Enrique GIMBERNAT traduce como sentido literal posible lo que LARENZ llama expresamente sentido posible (*möglicher Wortsinn*). Así pueden compararse: LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. Traducción de Enrique GIMBERNAT ORDEIG. Barcelona: Ediciones Ariel, 1965, pgs. 286-287 y LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Zweite, neu bearbeitete Auflage. Berlín-Heldelberg-New York: Springer, 1969, pg. 342. En el mismo error incurre la traducción de Rodríguez Molinero: LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 360. El mismo defecto debe imputarse a la traducción del Prof. GARZÓN VALDÉS de la obra de ENGISCH. Mientras que éste hace referencia a la tantas veces repetida expresión «*möglicher Wortsinn*» de nuevo la traducción vuelve a ser «posible sentido literal». Así pueden compararse: ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 185 y ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 5. neu bearb. Aufl. Stuttgart: W. Kohlhammer, imp. 1971, pg. 146. En apoyo de lo aquí sostenido hay que hacer referencia al hecho de que el propio ENGISCH cita a HECK, que sí hace referencia a la locución «*möglicher Wortlaut*», entrecomillando, en señal de desacuerdo, la anterior expresión.

397. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft...*, op. cit., pg. 342. ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken...*, op. cit., pg. 146. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 23. Y en la doctrina tributaria: PAULICK, Heinz. *Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht*. En *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Gedenkschrift für

Y a partir de lo dicho hasta el momento, la afirmación de PALAO en el sentido de que la apertura de la interpretación a consideraciones teleológicas hace insostenible la distinción tradicional entre interpretación y analogía, no puede mantenerse. Las consideraciones teleológicas sirven para elegir entre los diversos sentidos posibles de las palabras, el que más se adapte, precisamente, a la finalidad de la norma en cuestión. Pero ello no desvirtúa la distinción que defendemos en la medida en que el sentido posible de las palabras conforme o, más conforme, a la finalidad de la norma, no supone una superación del límite (formal) de ese propio sentido.

2) PALAO sostiene a continuación la «naturaleza analógica de todo proceso de subsunción». En la medida en que la calificación (subsunción) supone una comparación entre la hipótesis normativa y el hecho de la realidad, se llega a la conclusión, siguiendo a KAUFMANN, de que la subsunción no es más que «una conclusión analógica en el interior del supuesto de hecho». Tampoco creo que, a través de este razonamiento, pueda ponerse en entredicho la distinción entre interpretación e integración. Es cierto que la subsunción, nosotros preferimos hablar de calificación, supone una comparación entre la hipótesis normativa y el hecho de la realidad, que permite, en definitiva, concluir que el hecho de la realidad es un supuesto de los previstos en la hipótesis y, por tanto, le es aplicable la consecuencia jurídica descrita en la norma. Sin embargo, la consecuencia jurídica no se anuda al hecho de la realidad porque exista una similitud entre la hipótesis normativa y dicho hecho, sino porque podemos concluir que el hecho está previsto, como tal, en la hipótesis. Si la regla fuera, por seguir el clásico ejemplo de BOBBIO, «los perros no pueden viajar en el tren», la imposibilidad de viajar en el tren, como consecuencia jurídica, no se atribuiría a un gran danés por su analogía con el concepto abstracto de perro, sino porque un gran danés es un perro, en definitiva el hecho de la realidad está previsto en la hipótesis normativa. La analogía, al igual que la in-

Armin Spitaler. Köln: Otto Schmidt, 1965, pg. 171. BEISSE, Heinrich. «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung». En *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, 1981, pgs. 7-8. WOERNER, Lothar. «Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur». En *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht* / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke. Köln: Otto Schmidt, 1982, pgs. 39-40, criticando además de forma expresa el término «möglicher Wortlaut» utilizado por Schwinge. FRIAUF, Karl Heinz. «Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht». En *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht* / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke. Köln: Otto Schmidt, 1982, pg. 62, citando la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*. HARTMANN, Bernhard; WALTER, Norbert. *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen...*, op. cit., pgs. 222-225. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1297. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 340; 344, Lfg. 96-Oktobre 2001.

terpretación, es un mecanismo íntimamente relacionado con la calificación pero diferente de ésta. Tras constatar que el hecho de la realidad no es subsumible en la hipótesis normativa (de acuerdo con el sentido posible de las palabras conforme a la finalidad de la norma) se amplía ésta. Una vez ampliada (integración) la hipótesis normativa, el hecho de la realidad puede ser subsumido en dicha hipótesis siéndole atribuida la consecuencia jurídica prevista en la norma.

Creo que debe concluirse que la distinción tradicional entre interpretación e integración sigue conservando su sentido. Como hemos visto, esa distinción priva de sentido al concepto de laguna oculta. En definitiva, y sin prolongar más la discusión, de lo que se trata es de entender que los ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal no pueden resolverse acudiendo a la analogía, sino que, por el contrario, la solución vendrá de la mano de la correcta interpretación de la norma de remisión y de las normas de ajuste. Éste es precisamente el mecanismo que proponemos y que desarrollaremos en el siguiente epígrafe.

c) *El mecanismo interpretativo. Las antinomias (contradicciones) en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*

En este epígrafe expondremos el que, a nuestro juicio, constituye el cauce más apropiado para dar respuesta a los ámbitos de conflicto descritos. Rechazadas las tesis sobre la naturaleza jurídica de las remisiones y la integración de lagunas ocultas, parece evidente, como ya hemos adelantado, que el problema deberá resolverse desde la teoría de la interpretación y, en particular, a partir de una concreta forma de entender dicha teoría. Como ya hemos indicado, un ámbito de conflicto supone, en esencia, que la solución resultante de la aplicación de las normas contables contradice la finalidad propia del Balance Fiscal. Ya hemos visto, sobre todo en el ámbito del reconocimiento contable, que muchos de esos conflictos son en realidad aparentes en la medida en que una correcta interpretación de las normas contables puede conducir a la conformidad del resultado con la finalidad propia del Balance Fiscal³⁹⁸. Sin embargo, existen supuestos en los

398. BEISSE ha hecho hincapié en esta idea sosteniendo que el concepto de activo (bien balanceable) es de carácter estrictamente económico y como tal debe considerarse. Al margen de la consideración económica, de la que tendremos ocasión de pronunciarnos más adelante resulta ilustrativo que el propio BEISSE reconozca la solución de determinadas posiciones formalistas precisamente en la interpretación de las normas del Derecho contable mercantil. BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...*, op. cit., pg. 1736. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...*, op. cit., pgs. 6; 12. BEISSE, Heinrich. *Zum Verhältniss von Bilanzrecht...*, op. cit., pgs. 11-12. En el mismo sentido se ha pronunciado también en la doctrina alemana: MOXTER, Adolf. *Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht*. En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1983, pgs. 300; 307 y, sobre todo, MOXTER, Adolf. *Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht*. En *Steuer und Wirtschaft*, n.º 3, 1989, pg. 232.

que la interpretación de la normativa contable no permite eliminar los ámbitos de conflicto, por lo que se impone una solución distinta.

A diferencia de la tesis imperante en nuestro país que, de forma apriorística, como vimos, propone la subsunción de los distintos supuestos de la realidad, bien en el supuesto de hecho de la norma contable (norma general) o en el de la norma fiscal de ajuste (norma excepcional), propugnamos un entendimiento distinto de las relaciones entre los dos grupos de normas para la determinación de la base imponible del Impuesto. Debe huirse del apriorismo que supone etiquetar a las normas contables o a las normas fiscales, como generales o excepcionales, partiendo, precisamente, de la igual oportunidad de ambos grupos normativos para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto. En resumen, y adelantando la posición básica que sostenemos al respecto, se puede decir que, en realidad, nos encontramos ante un problema de antinomias (y no de lagunas) pues un mismo hecho de la realidad puede ser calificado como un supuesto de la hipótesis normativa de la norma contable, o de la norma fiscal. Así, en gran cantidad de casos, se planteará un conflicto de calificaciones pues, interpretando correctamente los supuestos de hecho de la norma contable y de la norma fiscal, el hecho de la realidad podrá ser subsumido en hipótesis normativas de los dos grupos de regulación. Una vez planteada la antinomia (conflicto de calificaciones) será fácil determinar la norma aplicable y, con ello, resolver el conflicto que pudiera existir. La solución que deberá primar será, efectivamente, la conforme a la finalidad de la norma tributaria.

La doctrina mayoritaria en nuestro país no ha llegado a esta solución por el hecho de que su particular consideración de las normas de ajuste le impedía plantear, en sus justos términos, la antinomia a la que hacemos referencia. En efecto, el entendimiento de las normas de ajuste como normas excepcionales desembocaba en una interpretación literalista de las hipótesis normativas de dichas normas, impidiendo la subsunción, en las mismas, de los hechos de la realidad y provocando, como efecto inmediato, la aplicación de la solución contable.

Con todo, y aun cuando ésta será la forma de entender las relaciones entre normas contables y normas fiscales en la determinación de la base imponible del Impuesto y, también, de resolver los ámbitos de conflicto, conviene dejar claro, por adelantado, que la detección de las antinomias a las que hacemos referencia será evidente, en algunos casos, mientras que, en otros, sólo después de un proceso lógico-hermenéutico aflorará correctamente.

Entre los conflictos más fáciles de resolver se sitúa, por ejemplo, la posibilidad de considerar gastos del ejercicio a los desembolsos realizados en bienes de escaso valor. Como tuvimos ocasión de estudiar más arriba, estos desembolsos constituyen verdaderos activos y, en esa medida, no deberían llevarse a resultados de forma inmediata sino incluirse en el Balance y amortizarse durante los ejercicios que abarque su vida útil. La deducibilidad de estos gastos en el ejercicio del desembolso pro-

vocaba, como vimos, un diferimiento de gravamen (anticipación de gastos) contrario al gravamen de la capacidad económica efectiva. En principio, el artículo 10.3 del TRLIS remitiría, también, al principio de importancia relativa (del que se deriva la consideración como gastos de estos desembolsos) y la norma aplicable sería la contable imponiéndose, también a efectos fiscales, la solución mercantil. No obstante, en este caso particular el artículo 110 del TRLIS facilita que el supuesto pueda subsumirse bajo una norma de carácter fiscal, imponiéndose una solución diversa a la contable y resolviéndose así el conflicto planteado. El citado precepto introduce un incentivo fiscal para la empresa de reducida dimensión consistente en la posibilidad de «amortizar libremente» los elementos del inmovilizado material nuevo con un valor unitario inferior a los 601,01 €. Este precepto configura la consideración como gastos del ejercicio de verdaderos activos como un incentivo fiscal limitado a las empresas de reducida dimensión y da a entender de ese modo que, en el régimen general del impuesto, los elementos patrimoniales deberán amortizarse independientemente de su valor. Si el principio de importancia relativa fuera aplicable también en el Balance Fiscal, de forma general, el artículo 110 del TRLIS carecería de sentido pues, más que un incentivo fiscal, implicaría una limitación cuantitativa del principio para la empresa de reducida dimensión. Así, en el régimen general del impuesto, y ante desembolsos para la adquisición de bienes de escaso valor, serían aplicables, en principio, la solución mercantil (que permitiría dentro de los límites propios del principio de importancia relativa la consideración como gastos de ejercicio) y la fiscal que, por obra del artículo 110 TRLIS configura un concepto de activo en el que la flexibilización que se deriva del principio de importancia relativa no resulta admisible. La finalidad propia del Balance Fiscal (gravamen del beneficio de ejercicio conforme con el principio de capacidad económica actual) impondría adoptar la solución estrictamente fiscal siendo obligatoria la activación y posterior amortización del activo.

Sin embargo, no siempre los ámbitos de conflicto, detectados en las páginas anteriores, encontrarán una solución interpretativa tan clara como en el ejemplo de los bienes de escaso valor. El laconismo de las normas de ajuste extracontable propicia que la solución aplicativa de los ámbitos de conflicto requiera, en la mayor parte de las ocasiones, construcciones dogmáticas algo más elaboradas.

En las páginas siguientes propondremos, para dos grupos diversos de ámbitos de conflicto, dos soluciones interpretativas basadas, respectivamente, en los artículos 15.1 y 19 del TRLIS. No se trata, como ya hemos dicho en muchas ocasiones, de aportar soluciones definitivas a los ámbitos de conflicto existentes, pues muchos de ellos ni siquiera han podido ser descritos en estas páginas. La pretensión de las reflexiones que siguen es, más bien, abrir algunas vías de solución aplicativa a algunos de los conflictos que han quedado planteados, señaladamente los ámbitos de conflicto en la valoración de los elementos patrimoniales (a') y en la imputación temporal de ingresos y gastos (b').

a') Ámbitos de conflicto en materia de valoración

Como ya hemos tenido ocasión de analizar, el artículo 15.1 TRLIS establece que los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción, sin mayores precisiones. La doctrina española, unánimemente en este campo, ha sostenido que semejante declaración implica una asunción, en el ámbito fiscal, del concepto de coste histórico, tal y como ha sido regulado e interpretado en el Derecho Contable Mercantil³⁹⁹. Hasta tal punto es así, que algunos autores han llegado a sostener la inutilidad del art. 15.1 de la LIS, alegando que semejante asunción de los conceptos mercantiles ya resultaba del artículo 10.3 del TRLIS⁴⁰⁰.

Esta posición desemboca en la traslación plena, al ámbito de la valoración fiscal, de las partidas obligatorias y opcionales del coste histórico contable y, con ello, como creo que resulta evidente, en la imposibilidad de resolver, en vía aplicativa, los conflictos que, como hemos visto, pueden plantearse, entre los que destacan la inclusión de los gastos financieros en el valor de adquisición o coste de producción del inmovilizado (a la que se calificó como ayuda contable)⁴⁰¹. Pero,

399. RAMALLO MASSANET, Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, op. cit., pg. 569, aunque adquiere pleno sentido esta afirmación con la vertida en la página 566. COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 59. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. «El valor de mercado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, t. II, pg. 1609. FERREIRO LAPATZA, José Juan (et al.). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial...*, op. cit., pgs. 253-254. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Método de determinación de la base imponible...*, op. cit., pg. 70. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 151. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad...*, op. cit., pgs. 170-171. VILLARÓ, Maribel. *Reglas de valoración...*, op. cit., pg. 595. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., p. 252. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 82. Esta posición parece sostenerse incluso entre aquellos que han superado, en el ámbito de la imputación temporal, el apego sistemático a las categorías jurídico privadas: FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Una corrección al resultado contable no prevista expresamente...*, op. cit., pg. 8, haciendo referencia a la base imponible frente a la imputación temporal. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La relativa libertad del empresario...*, op. cit., pg. 5, haciendo referencia a la cuantificación. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Criterios fiscales y contables...*, op. cit., pg. 34.
400. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *El valor de mercado en la Ley del Impuesto...*, op. cit., pg. 1609. PASCUAL PEDREÑO, Eladio. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad...*, op. cit., pgs. 170-171. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 82.
401. Hacemos referencia a las opciones relativas a gastos financieros en la medida en que nos hemos ocupado de ellas de forma detenida. Sin embargo, las reflexiones siguientes pueden servir también para otras opciones de valoración, siempre y cuando, de las mismas, puedan derivarse ámbitos de conflicto. Entre ellas destaca, por ejemplo, la opción de capitalización de las diferencias de cambio en moneda extranjera a plazo superior a un año destinadas a la financiación específica del inmovilizado, que concede la Regla de Valoración 14^a.6 del Plan General de Contabilidad.

II. Las finalidades de los balances mercantil y fiscal y el principio de determinación ...

con todo, lo más preocupante, en esta posición, es que la asunción del concepto mercantil de coste histórico en el Balance Fiscal se hace sin mayor justificación, dando por hecho que el mero uso por el artículo 15 TRLIS de los conceptos de coste de producción o valor de adquisición avala, sin más, dicha asunción⁴⁰².

Creo que a nadie se le escapa que el problema que subyace al artículo 15.1 TRLIS (si el concepto de coste histórico debe o no tomarse directamente del Derecho Mercantil Contable tal y como en él aparece formulado y ha sido interpretado) forma parte de uno más amplio, de eterno retorno en la teoría general de nuestra disciplina: las relaciones entre Derecho Privado y Derecho Tributario en la aplicación de las normas⁴⁰³. En efecto, por mucho que el artículo 10.3 TRLIS remita, de forma genérica, a la normativa contable, deshaciendo, según algunas visiones particulares⁴⁰⁴, los problemas de conceptos privados en la norma tributa-

402. No sería ajustado a la realidad negar, sin embargo, que el Prof. RAMALLO (con cita expresa de un trabajo de CLAVIJO) se pronuncia a favor de la aceptación de la regulación contable en aplicación del artículo 23.3 de la Ley General Tributaria. RAMALLO MASSANET, Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, op. cit., pg. 566. De este argumento nos ocuparemos más tarde.
403. Esta conexión ha sido reconocida por nuestra doctrina, aunque no se hayan extraído de la misma las consecuencias acertadas, a nuestro juicio: GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 84-89.
404. En efecto, en la doctrina alemana, se ha sostenido, que en aquellos casos en los que la norma tributaria se remite expresamente a la regulación jurídico-privada de una institución no procede plantearse los problemas típicos de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado, pues el primero habría asumido plenamente la elaboración jurídico privada del concepto: BLUMENSTEIN, Ernst. *Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe...*, op. cit., pg. 215, aunque, como es sabido, para este autor resulta indiferente el modo de relación técnica entre Derecho Tributario y Derecho privado primando en cualquier caso los contenidos y efectos del segundo. BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems)...*, op. cit., pg. 117. HENSEL, Albert. «Kurt Ball Steuerrecht und Privatrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1925, pg. 1973. GEILER, Karl. *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 518. BORSTELMANN. «Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen». En *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 1962, pg. 291, aunque de forma no del todo clara. LIST, Heinrich. «Privatrecht und Steuerrecht». En *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pg. 370. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Zivilrecht und Steuerrecht». En *Archiv für die civilistische Praxis*, 190, 1990, pg. 154. EIBELHÄUSER, Manfred. «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung». En *Deutsches Steuerrecht*, núm. 34, 2002, pg. 1430. Esta posición parece haber calado en la doctrina española: RAMALLO MASSANET, Juan. *La autonomía de los conceptos tributarios...*, op. cit., pg. 25. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal». En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pg. 110. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de "propiedad económica" en el Impuesto sobre el Patrimonio)». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44/1984, pg. 496. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pg. 119. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 12.

ría, creo que es evidente que el propio artículo 15.1, al acoger expresamente un criterio de valoración para los elementos patrimoniales, reintroduce el citado problema. Así, debe dilucidarse si, a partir de la mención que el artículo 15.1 TRLIS hace al coste de producción o al valor de adquisición, es posible introducir matices propios, desde una óptica fiscal o si, por el contrario, la teoría de la interpretación impone la plena asunción del concepto contable mercantil en los términos que ya se han estudiado. Dilucidar esta cuestión resulta esencial en este estudio pues, si los términos contenidos en las leyes tributarias ya regulados en otras disciplinas deben interpretarse conforme a su rama de origen, resulta bastante evidente que la solución aquí propuesta no permitirá resolver, en vía aplicativa, los ámbitos de conflicto que puedan plantearse. Sin embargo, como se verá en las próximas páginas, defendemos, desde una óptica estrictamente jurídica, la posición contraria, esto es, que la utilización por las normas tributarias de conceptos contenidos en el Derecho Privado no debe desembocar, necesariamente, en una interpretación coincidente en las dos ramas jurídicas.

El de los conceptos privados en las normas tributarias⁴⁰⁵ es uno de los temas clásicos de la Parte General del Derecho Tributario, nacido casi de forma paralela con la propia disciplina, y desarrollado a la par que las tendencias doctrinales dominantes en el siglo XX. La propia antigüedad del tema, combinada con ciertas confusiones y prejuicios de orden metodológico, ha provocado una posición, a mi juicio, muy parcial en la doctrina española que, aún hoy, sigue aferrada, como veremos, a posiciones superadas en el mejor Derecho comparado.

Este tema ha aparecido unido, de forma casi ineludible, en todas las fases de su desarrollo doctrinal, al de la llamada interpretación económica o, más correctamente, la consideración económica en la interpretación de las normas tributarias. La historia dogmática de este «criterio de interpretación» resulta de sobra conocida en la doctrina española pues fue puesta de manifiesto, con particular acierto, en la obra de la Prof. COMBARROS VILLANUEVA⁴⁰⁶. A pesar de que, a estas al-

turas, tanto en la doctrina alemana⁴⁰⁷, como en ciertos sectores de la doctrina española⁴⁰⁸, parece claro que la interpretación económica no es más que una for-

los primeros años sesenta, encabezada por la obra de FLUME y algunas sentencias del *Bundesverfassungsgericht*, centrada en un retorno a las categorías jurídico privadas, con el predominio del dogma de la unidad del ordenamiento jurídico. Y por último la tercera, imperante aún en nuestros días, que pretende reorientar la interpretación económica al ámbito estrictamente jurídico, identificando dicho criterio con el de la interpretación teleológica. Una descripción más sintética del proceso puede verse en: FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Interpretación económica y seguridad jurídica». En *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pgs. 25-27. Más limitadas resultan a mi juicio las explicaciones del Profesor SÁINZ DE BUJANDA, pues en sus trabajos no se describen todas las fases evolutivas de la interpretación económica. Así SÁINZ DE BUJANDA, por motivos ciertamente cronológicos (la obra a la que hacemos referencia es de 1966) omite, casi por completo, las referencias a la teoría de la consideración económica en la dogmática alemana (exclusivamente se cita a BECKER) centrándose, sobre todo, en la Escuela de Pavía (particularmente GRIZIOTTI y JARACH) cuyas aportaciones presentan siempre un sesgo metodológico importante sin duda ligado al método sincrético. (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Naturaleza del hecho imponible». En *Hacienda y Derecho*, Volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 586-604).

407. A este respecto la bibliografía resulta casi inabarcable: LION, Max. *Steuerrechtliche Wirtschaftsbe-griffe...*, op. cit., pgs. 149-156. HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. Reprod. facs. de la ed. de: Berlín: Julius Springer, 1933. Herne [etc.]: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pgs. 53-56. v. WALLIS; Hugo. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*. En SPITALER (Hrsg.) Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln: Otto Schmidt, 1954, pg. 253. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht und bürgerliches Recht*. En *Juristische Schulung*, 1970, Heft 4, pg. 152. PAPIER, Hans Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche demokratieprinzip: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*. Berlín: Duncker & Humblot, 1973, 243 pg. 187. BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...*, op. cit., pg. 1735. GRIMM, Claus. «Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht». En *Deutsche Steuer- Zeitung*, Nr. 15-16, 1978, pgs. 283-284. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...*, op. cit., pg. 3; 8. GROH, Manfred. «Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 3, 1989, pg. 230. MOXTER, Adolf. *Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise...*, op. cit., pg. 232. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 2, 1993, pg. 103. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pgs. 1291-1296. LEHNER, Moris. «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm». En *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag / herausgegeben von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1995, pg. 239. EIBELHAUSER, Manfred. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht...*, op. cit., pgs. 1429-1430. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 324, Lfg. 96-Okttober 2001.
408. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica...*, op. cit., pgs. 494-496. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pgs. 116-122. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *La interpretación e integración de las normas tributarias y el fraude de ley: problemas actuales*. Trabajo inédito. Madrid: 1990, pgs. 26-29. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Interpretación económica...*, op. cit., pg. 26. PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, op. cit., pg. 71. PALAO TABOADA, Carlos. «Notas a la Ley

405. Se acostumbra a referirse a este problema como el de los conceptos privados en el supuesto de hecho de las normas tributarias. Sin embargo, como demuestra el propio caso que nos ocupa, esta denominación resulta incompleta, en la medida en que el problema no se plantea en el supuesto de hecho sino también en la consecuencia jurídica de la norma tributaria.

406. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica...*, op. cit., pgs. 493-498. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pgs. 114-122. En estos trabajos se describen con abundantes referencias doctrinales las tres fases básicas en el nacimiento y desarrollo de la interpretación económica. La primera, desarrollada en la Alemania de entreguerras, con el impulso esencial de las obras de Kurt BALL y Enno BECKER y el apoyo normativo del § 4 de la *Reichsabgabenordnung*, y orientada de forma esencial a la autonomía conceptual (por vía interpretativa) del Derecho Tributario. La segunda, desarrollada esencialmente en la postguerra y

ma, históricamente heredada, de designar a la interpretación teleológica en Derecho Tributario, pervive aún una fuerte resistencia a dicho criterio de la que se deriva, y esto es lo más grave, una consecuencia aplicativa: que los conceptos privados, meramente enunciados por las normas tributarias, se interpreten igual que en la rama de Derecho Privado de la que procedan. En efecto, la doctrina española, fuertemente influida en este sentido por la italiana, mantiene la necesidad de asumir los contenidos e interpretaciones propias del Derecho Privado, cuando las normas tributarias hagan referencia a conceptos del Derecho Civil, Mercantil o Laboral sin definir ni apostillar dichos conceptos⁴⁰⁹. Las conclusiones ya adelantadas respecto a las partidas positivas y negativas del valor de adquisición a partir del artículo 15.1 TRLIS no constituyen más que la consecuencia lógica, en el ámbito concreto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de esta posición genérica que nos proponemos rebatir. En efecto, si cuando el artículo 15.1 TRLIS hace referencia al valor de adquisición o coste de producción el término debe interpretarse de conformidad con el Derecho Contable, parece bastante evidente que los ámbitos de conflicto se trasladarán al Balance Fiscal y sólo podrán evitarse mediante una reforma de las normas de ajuste.

Para sostener la tesis que defendemos es necesario, en primer lugar, revisar algunos tópicos, de uso frecuente por la doctrina proclive a la necesaria interpretación coincidente de los términos utilizados en el Derecho Privado y en el Derecho Tributario. Entre éstos destaca, por su utilización casi indiscriminada, y no siempre precisa, el concepto de unidad del ordenamiento jurídico. Seguidamente se aportarán argumentos, de carácter jurídico-positivo que apuntan, pre-

25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 155, 1996, pg. 19. FALCÓN y TELLA, Ramón. «Calificación del hecho imponible y simulación». En *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1996, pg. 7, con mucha menor contundencia que en el artículo de 1993. GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. «La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa». En *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001, pgs. 130-131; 151.

409. En este sentido: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario...*, op. cit., pgs. 41-42. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *El Derecho privado en el ordenamiento...*, op. cit., pgs. XVIII-XIX. MARTÍN QUERALT, Juan. Estudio introductorio a la traducción de la obra de EZIO VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pgs. 55-57. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos...*, op. cit., pg. 24. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero...*, op. cit., pg. 190. CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones tributarias prácticas*. 2ª edic. ampliada y actualizada. Madrid: La Ley, 1990, pgs. 84-85. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pg. 32. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1996, pg. 85. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 86-87.

cisamente, a la solución que aquí se defiende: que es posible interpretar de forma diversa los conceptos que recoge el TRLIS y que cuentan ya con una formulación e interpretación propias en el Derecho Contable.

Constituye casi un lugar común que los razonamientos que apuntan a la necesidad de una interpretación uniforme de las categorías privadas en el Derecho de origen y en el Tributario se apoyen en el «principio» de unidad del ordenamiento jurídico⁴¹⁰. Este principio apuntaría a la necesidad, *prima facie*, de inter-

410. Entre aquellos que apuntan a la necesaria interpretación conforme en Derecho Tributario y en Derecho Privado la referencia es constante: En Alemania, LIEBISCH, Arnold. *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit*. Köln: Otto Schmidt, 1933, 166 pg. LITTMANN, Eberhard. «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1951, pgs. 78-79. WERNER, Flume. «Steuerwesen und Rechtsordnung». En *Rechtsprobleme in Staat und Kirche. Festgabe für Rudolf Smend zum 70 Geburtstag*. Göttingen: 1952, pgs. 59 y ss. (manejo, sin embargo, una reimpresión de 1986: FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung. unveränderter Nachdruck aus Festschrift für Rudolf Smend 1952 mit einem Geleitwort des Herausgebers zur hiermit begründeten Schriftenreihe*. Köln: Otto Schmidt, cop. 1986, 56 pgs.). En este último caso deben hacerse algunas precisiones que consideraremos más adelante. WENZ, Helmut. *Steuerrecht und Privatrecht. En Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer*. Stuttgart: 1957, pgs. 299-317. WENZ, Helmut. *Die Rechtsfragen in der Steuerpraxis*. Ludwigshafen Rh.: Friedrich Kiehl GMBH für Wirtschafts und Steuerrecht, 1956, 221 pgs. (sobre todo pgs. 1-17). ECKHARDT, Walter. «Der Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1961/1962, pgs. 77-141. PAULICK, Heinz. «Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung». En *Der Betrieb*, Nr. 43, 1968, pg. 1869. PAULICK, Heinz. «Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs». En *Deutsches Steuerrecht*, Heft. 20, 1975, pgs. 566-567. DÖLLERER, Georg. «Handelsrecht und Steuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pg. 203. En España: URÍA, Rodrigo. «Derecho fiscal y Derecho Mercantil». En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pg. 35. Publicado con anterioridad en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, II, 1950, pgs. 273 y ss. MARTÍN QUERALT, Juan. *Estudio introductorio...*, op. cit., pg. 57, criticando a la doctrina italiana el haber exagerado las consecuencias del principio de unidad, pero asumiendo el principio en todo caso. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos...*, op. cit., pg. 25. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Introducción general a las relaciones...*, op. cit., pg. 104. CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones tributarias prácticas...*, op. cit., pg. 85, haciendo referencia a un único sistema inescindible. Sorprendentemente la idea de la unidad del ordenamiento jurídico puede encontrarse también entre aquellos que han defendido la interpretación económica como interpretación teleológica: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica...*, op. cit., pg. 497. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pg. 120. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *La interpretación e integración de las normas tributarias...*, op. cit., pgs. 29-30. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «El problema de la calificación tras la reforma de la LGT». En *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1996, pg. 12. ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, op. cit., pg. 12. Tendremos ocasión más adelante de ocuparnos de la contradicción que reside en los planteamientos de estos autores.

pretación coincidente (con la del Derecho Privado) de los conceptos de los que nos ocupamos. Creo que el «principio de unidad del ordenamiento jurídico» constituye, como tal, y en su aplicación a las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado, uno de los equívocos más graves en los que ha incurrido la dogmática tributaria en el pasado siglo.

En primer lugar, e independientemente del anclaje jurídico positivo que quiera darse al principio de unidad del ordenamiento jurídico, hay que hacer notar que, entre los propios seguidores de las tesis contrarias a la interpretación económica, en el sentido correcto ya expuesto, no existe una posición dogmática claramente identificable, ni siquiera un cierto consenso, en torno al sentido y las implicaciones del citado principio. Señal inequívoca de esta falta de acuerdo es la propia evolución de la dogmática alemana sobre este particular, a la que, como hemos visto, ciertos sectores de la doctrina española siguen de forma casi mimética. Con la excepción de la obra de LIEBISCH, prácticamente silenciada en la doctrina alemana⁴¹¹, es realmente en la obra de FLUME donde aflora la influencia del principio de unidad del ordenamiento jurídico en el ámbito de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado. En efecto, éste es el trabajo que rompe la tendencia «autonomista», iniciada por BECKER y BALL y que se constituye en referencia obligada para todos aquellos que apoyarán, a partir de ese momento, la reacción frente a la interpretación económica. Pero si se lee con atención el trabajo de FLUME puede advertirse, él mismo lo señala de forma explícita, que el principio de unidad del ordenamiento y la «primacía del Derecho Civil» poco tienen que ver, en su opinión, con el problema de la interpretación de los conceptos recogidos en las normas tributarias y previamente formulados por las normas privadas. Quizás lo mejor sea recoger sus propias palabras: «La pregunta fundamental de la literatura de la emancipación⁴¹², esto es, si en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias los conceptos jurídico privados resultan determinantes en su entendimiento privado o sólo cuando la norma tributaria los refiera nominalmente, no atañe directamente al problema aquí referido sobre el rango superior del orden civil respecto al tributario. Nuestra tesis defiende que es el orden civil, y no el concepto civil, el que debe respetar el Derecho Tributario. Cómo deba interpretarse un concepto ya formulado en el Derecho Civil, cuando éste haya sido recogido en una norma tributaria, depende del sentido de esta última»⁴¹³.

411. Sobre este silencio se ha pronunciado KOLLER, imputándolo a la más que segura orientación política (nacionalsocialista) de LIEBISCH. KOLLER, Thomas. *Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*. Bern: Verlag Stämpfli, 1993, pg. 247 (nota 67).

412. Se refiere a la tendencia autonomista del período de entreguerras.

413. WERNER, Flume. *Steuerwesen und Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 25 (nota 25).

Es decir, que la supuesta obra que encabeza la reacción frente a los excesos de la interpretación económica parece hacer referencia, más que al problema interpretativo que a nosotros nos preocupa en este momento, a la distorsión de las instituciones básicas del Derecho Privado por influencia del Derecho Tributario. Algunos ejemplos de esta incursión, no permitida, del Derecho Tributario en principios estructurales del Derecho los constituían, en su momento, la tributación conjunta obligatoria de los cónyuges⁴¹⁴ en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio y la elevada tributación de las ganancias empresariales⁴¹⁵. Esta forma de entender las relaciones entre Derecho Privado y Derecho Tributario se sitúa más en la vertiente legislativa que en la aplicativa de la relación y es la que, en definitiva, ha terminado trascendiendo, con una argumentación no siempre convincente, a la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales europeos⁴¹⁶.

414. Que resultaría contraria a un nutrido conjunto de normas civiles destinadas a la separación e individualización de los patrimonios de cada cónyuge. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung...*, op. cit., pgs. 8-13.

415. Que pondría en cuestión la natural vocación al reparto del dividendo de las sociedades anónimas. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung...*, op. cit., pgs. 14-17.

416. Es el caso paradigmático de la Sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 24 de enero de 1962 (BVerfGE 33, 331, 340) que acoge expresamente la tesis de las estructuras ordinamentales del Derecho Privado y que, de forma errónea a mi juicio, ha sido entendida por parte de la doctrina alemana como determinante en la polémica sobre la interpretación económica. Quizás pueda deberse este error al hecho de que la propia sentencia aun cuando se enfrenta a un problema de relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en la vertiente legislativa, hace referencia a los casos en los que la norma tributaria se refiere no a hechos de la vida real sino a configuraciones jurídicas. El Tribunal Constitucional Español ha optado por una solución un tanto particular a este respecto reconociendo la autonomía de configuración del Derecho Tributario frente al Derecho Privado pero apostillando la imposibilidad por el primero de ignorar en términos absolutos al segundo. En este sentido La Sentencia del tribunal Constitucional 45/1989 de 20 de febrero señala: «Es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) y que, en consecuencia, es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica» (Fundamento jurídico 6). En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 27 de enero, indica: «Ello no significa, sin embargo, que la imputación de rentas a efectos tributarios opere mediante una remisión absoluta e incondicionada de la norma tributaria a la civil (STC 45/1989, Fundamento Jurídico 6º), puesto que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación que de las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributaria que tampoco, por otro lado, puede ignorarse y dejarse de tomar en consideración de manera absoluta» (Fundamento jurídico 5).

Seguimos sin saber, en todo caso, cuál es el contenido real del principio de unidad del ordenamiento jurídico. A mi juicio, cuando se utiliza como argumento la unidad del ordenamiento jurídico, en relación con el tema que nos ocupa, se puede estar haciendo referencia, al menos, a dos problemas bien distintos: la unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones (a) y la unidad del ordenamiento como exigencia de seguridad jurídica (b).

a) La unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones. Aun cuando el principal valedor de esta forma de entender el principio (ENGISCH) se ha encargado de afirmar que la importancia del mismo va más allá del aspecto concreto de las contradicciones⁴¹⁷, no cabe duda de que éstas, o más bien su ausencia, constituyen un capítulo fundamental de la unidad del ordenamiento y, en concreto, tienen mucho que ver con el problema aquí planteado. Así pues, la unidad del ordenamiento se ve afectada por las contradicciones del mismo⁴¹⁸, cuya tipología, como se encarga de demostrar ENGISCH, es variada. En efecto, a la hora de afrontar la relación entre el principio de unidad y las contradicciones, ENGISCH comienza elaborando una clasificación de las mismas que encabezan las, por él llamadas, contradicciones técnicas y que hacen referencia a los supuestos en los que, en dos lugares distintos del ordenamiento, se contienen dos definiciones distintas del mismo término o, y este supuesto es el que más nos interesa, la misma definición del mismo término adquiere significados diversos en ramas distintas de un ordenamiento⁴¹⁹. Parece lógico pensar que los conceptos recogidos en la norma tributaria, e interpretados conforme a la finalidad de la misma en sentido divergente al que ostentaban en la rama original de la que procedían, dan lugar a una contradicción técnica como la descrita por el autor alemán. Y a partir de esta calificación debe juzgarse la afección concreta al principio de unidad del ordenamiento.

Porque, en la obra de ENGISCH, y con base en la idea de la relatividad de los conceptos jurídicos⁴²⁰, las contradicciones técnicas son vistas como una necesidad.

417. ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 197.

418. ENGISCH, Karl. *Die Einheit der Rechtsordnung*. Unveränd. reprograf. Nachdr. d. 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienen Ausg. / mit e. Geleitw. zum Neudr. von Arthur Kaufmann. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1987, pgs. 41-42. ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 197. Ha recogido la idea de las contradicciones también ECKHARDT (ECKHARDT, Walter. *Der Steuerrecht und die Einheit...*, op. cit., pgs. 85-86) aunque con conclusiones muy diversas, sobre todo respecto a las contradicciones técnicas, a las de ENGISCH.

419. ENGISCH, Karl. *Die Einheit der Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 42.

420. ENGISCH, Karl. *Die Einheit der Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 45. ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 198. Recientemente sobre la aplicación de este principio de relatividad al Derecho Tributario y de forma muy semejante a la aquí expuesta: KIRCHHOF, Paul. «Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 4, 2000, pg. 325.

De un lado, porque resultan una verdadera exigencia en el proceso interpretativo, en la medida en que, en éste, resulta esencial la averiguación del sentido de las palabras a partir del fin de la norma⁴²¹. De otro, porque las contradicciones técnicas pueden servir para evitar otras afectaciones a la unidad del ordenamiento jurídico de mayor entidad, como puedan ser las contradicciones de valoración, teleológicas o de principio. Esta idea puede contrastarse a la perfección con el problema que nos ocupa. Si no es posible una interpretación divergente del concepto de valor de adquisición o coste de producción del artículo 15.1 TRLIS de un lado, se está negando la posibilidad de que el precepto sea interpretado conforme a su propia finalidad (imponiendo injustificadamente la de la norma contable) y, de otro, se está imposibilitando que, por vía interpretativa, se resuelvan determinados ámbitos de conflicto ya descritos. En definitiva, y es lo que interesa, la unidad del ordenamiento jurídico, al menos como ésta es entendida por ENGISCH, no puede servir para justificar la tesis que en estos momentos se critica.

b) La unidad del ordenamiento como exigencia de seguridad jurídica. No se sabe bien si haciendo derivar la unidad del ordenamiento del principio constitucional de seguridad jurídica o conectando ambos principios de otro modo, pero sí que es cierto que ambos suelen aparecer en la doctrina conjuntamente, cuando se afronta el problema al que hacemos referencia⁴²².

421. ENGISCH, Karl. *Die Einheit der Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 45. ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 198.

422. En efecto, esta tendencia resulta muy clara en la doctrina alemana: GEILER, Karl. *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 520. PAULICK, Heinz. *Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen...*, op. cit., pg. 1869. BORSTELMANN. *Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe...*, op. cit., pg. 291. SPITALER, Armin. «Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht». En *Deutsches Steuerrecht*, Heft 2, 1962, pg. 29. SPITALER, Armin. «Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1962/1963, pg. 408. ECKHARDT, Walter. *Der Steuerrecht und die Einheit...*, op. cit., pg. 109. HUBER-KREBS, Hans Walter. «Kritische Betrachtung der Entwicklung einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" im Steuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1966, pg. 634. HUBER-KREBS, Hans Walter. «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1967, pg. 476. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht und bürgerliches Recht...*, op. cit., pg. 152. PAULICK, Heinz. *Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung...*, op. cit., pg. 565. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...*, op. cit., pg. 5. DÖLLERER, Georg. «Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1986/1987, pg. 54. En la doctrina española también se ha hecho referencia a esta conexión, aunque con menor contundencia: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Naturaleza del hecho imponible...*, op. cit., pg. 600, aunque sin hacer referencia expresa al principio de seguridad jurídica. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos...*, op. cit., pg. 25. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *La interpretación e integración de las normas tributarias...*, op. cit., pg. 29. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Interpretación económica...*, op. cit., pgs. 25-26, aunque no conecta los principios con absoluta contundencia.

A mi juicio la conexión entre ambos principios no queda del todo justificada ni desde una perspectiva constitucional ni desde la simple lógica. Sin embargo, si que conviene realizar una reflexión adicional sobre la relación entre el principio de seguridad jurídica y las conexiones entre Derecho Tributario y Derecho Privado.

La necesaria conexión entre las categorías privadas y el supuesto de hecho de las normas tributarias es propia de un entendimiento trasnochado del Derecho Tributario, como relación de poder, más que como relación jurídica obligacional. Según esta forma de entender nuestra disciplina, frente al poder de imposición, sólo los conceptos privados (entendidos en sí mismos como manifestaciones de riqueza en uno u otro sentido), pueden constituirse como límite (precario) y como garantía de un cierto nivel de seguridad jurídica⁴²³. Por eso, la autonomía, tanto a nivel legislativo, como aplicativo, de los conceptos tributarios surge coetáneamente con el tránsito de la relación de poder a la relación obligacional⁴²⁴. La función de garantía que cumplían los conceptos privados, frente a la pura relación de poder, la cumple ahora el hecho imponible pues sólo la realización efectiva del mismo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Las garantías (de la seguridad jurídica) deben trasladarse ahora al correcto entendimiento de ese hecho imponible, es decir, a una aplicación racional de teoría de la interpretación en los términos que nos resultan ya conocidos.

Resulta muy ilustrativo, en este sentido, que en los últimos tiempos se haya desarrollado, en la doctrina alemana, una corriente de pensamiento orientada, precisamente, a hacer hincapié sobre las relaciones entre la seguridad jurídica y la determinación material del Balance Fiscal por las normas del Derecho Contable. Aunque hemos criticado más arriba esta tesis por los prejuicios metodológicos que derivaba a partir de sus puntos de partida (interpretación restrictiva de la norma de remisión al Derecho Contable Mercantil) no resultan desdeñables sus reflexiones en torno al papel del Derecho Privado en relación con el Tributario. En este sentido, ha podido declarar WEBER GRELLLET: «*La defensa frente a un Fisco codicioso no la ofrece el principio de determinación (del Balance Fiscal por el Mercantil) sino el Derecho Constitucional y los principios tributarios que de la Constitución pueden derivarse. La dimensión constitucional del Derecho Tributario convierte la protección por parte del Derecho Mercantil en obsoleta*»⁴²⁵.

423. Así podía decir NOUAÏLE que DUMOLIN «[...] se aplicó con energía a combatir la excesiva rapacidad de los señores, que hasta entonces habían percibido el impuesto sobre transmisiones al margen de todo principio jurídico» (Tomo la referencia de SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero...*, op. cit., pg. 177).

424. Este fenómeno es explicado de forma detenida en RAMALLO MASSANET, Juan. *La autonomía de los conceptos tributarios...*, op. cit., pgs. 25-37.

425. WEBER-GRELLLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung...*, op. cit., pg. 290.

En puridad, lo dicho hasta el momento no constituye tanto un argumento para sostener las virtudes de la interpretación económica, en la versión moderna que aquí se defiende, como un intento de hacer ver la endeblez argumentativa de la idea de la unidad del ordenamiento jurídico en el ámbito de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado. Así pues, el concepto de unidad del ordenamiento jurídico, en ninguna de sus versiones puede servir para justificar el apego a las categorías jurídico privadas en la interpretación de los términos contenidos en las leyes tributarias.

El propio ordenamiento tributario reconoce determinados aspectos, o consecuencias concretas, de la interpretación económica que, en puridad, resultarían ociosas pero que, en todo caso, dan a entender, de forma palmaria, que nuestro ordenamiento tributario, como no podía ser de otra forma, asume las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en los términos aquí expuestos.

Por empezar con el supuesto más claro, debe hacerse referencia al artículo 13 de la Ley General Tributaria que, como es sabido, establece que «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y *prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*». Este precepto, que es manifestación directa del punto de vista económico en la interpretación de las normas tributarias⁴²⁶ ha sido objeto, en nuestra doctrina, de una severa crítica, bajo el mismo prisma, curiosamente, que lo ha sido la posibilidad de interpretar, de forma divergente a la jurídico privada, los conceptos que emplea la norma tributaria. En efecto, algunos quisieron ver en su norma antecesora (el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, en su redacción original) una ruptura del principio de unidad del ordenamiento jurídico⁴²⁷, mientras que, en otros casos, se imputa tam-

426. Esto es algo reconocido de forma unánime en la mejor doctrina alemana respecto al § 41 de la AO (y antes respecto al fenómeno en sí): BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...*, op. cit., pg. 1736. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht und bürgerliches Recht...*, op. cit., pgs. 153-154. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...*, op. cit., pg. 12. FISCHER, Peter. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Band II. 10 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, § 41 Rz. 11. KRUSE, Heinrich Wilhelm. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 41 Tz. 2, Lfg. 88 September 1999.

427. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. «Los actos contrarios a las normas y su significado en el ordenamiento tributario». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 9, 1976, pg. 50. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales: la amenaza del principio de calificación». En *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pgs. 160-161.

bién a la norma una afección al principio de seguridad jurídica⁴²⁸. Respecto de estos argumentos me he pronunciado más arriba en términos generales. Sin embargo, lo que sí debe quedar claro es el que el último inciso del artículo 13 de la Ley General Tributaria no supone más que una declaración legal expresa, en un ámbito concreto, sobre la interpretación de las figuras privadas cuando éstas son mencionadas en las normas tributarias. Efectivamente, y sin perjuicio de que la nulidad del negocio con la consiguiente restitución de los bienes, los frutos, el dinero y los intereses (art. 1303 del Código Civil) dé lugar a la correspondiente devolución, el citado precepto da a entender que el concepto que interesa como tal al Derecho Tributario no es tanto el jurídico civil, como el diseñado (teleológicamente) en la propia ley tributaria y cuyo referente esencial son los efectos económicos de la propia figura. Y esta idea se ve reforzada por el hecho de que algunos sectores de nuestra doctrina han querido ver, en el inciso que comentamos, una consecuencia directa del principio de capacidad económica⁴²⁹, e incluso de la propia interpretación económica⁴³⁰. En efecto, la interpretación del concepto privado utilizado por la norma tributaria en un sentido divergente del previsto en el Derecho Civil (pues se prescinde de su validez en ese ámbito) constituye un caso claro de interpretación económica o, dicho en términos actuales, una interpretación teleológica del concepto conforme al fin de la norma tributaria que no es otro que el gravamen efectivo del efecto económico previsto por la norma. Y, frente a la idea aquí expuesta, no puede alegarse, a mi juicio, que el artículo 13 de la vigente Ley General Tributaria (y 28.2 de la derogada) hace referencia a la calificación y no a la interpretación. Es cierto que, en la aplicación de las normas, tributarias o no, debe distinguirse, desde una perspectiva conceptual, la interpretación de la norma y la calificación de los hechos de la realidad (entendida como subsunción en la hipótesis normativa). Sin embargo, esa afirmación, que es correcta, no puede hacer perder de vista que la calificación depende direc-

tamente de la interpretación de la hipótesis normativa⁴³¹ de modo que constituye un error, de primer orden, referirse, por ejemplo, a la calificación económica como operación distinta, y como mecanismo aplicativo diferenciado, de la interpretación económica. La calificación ni es económica ni deja de serlo, lo será en su caso la interpretación de la hipótesis normativa bajo la cual se subsumirán los hechos de la realidad⁴³². De ese modo, la norma que impone el gravamen conforme a la naturaleza del presupuesto de hecho definido por la Ley [...] *prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez* no es una regla de «calificación económica», sino de reconocimiento de los efectos de la interpretación económica en una parcela concreta. Aun cuando se trata de una norma superflua pues, de no existir, los efectos serían los mismos, en ella se reconoce la posibilidad de interpretar los hechos imposables de algunos tributos de tal modo que incluyan, también, negocios jurídicos no válidos desde la perspectiva jurídico privada.

Un aspecto distinto del anterior⁴³³ pero, desde luego, íntimamente relacionado con el mismo, es el de la tributación de las actividades ilícitas. Este problema presenta, desde luego, una complejidad suficiente como para aconsejar un tratamiento más extenso que el que aquí puede dispensársele pero, en cualquier caso, nuestro interés reside, precisamente, en ponerlo en conexión con el tema que nos ocupa, utilizándolo, a su vez, como argumento que refuerce la tesis aquí sostenida.

Lógicamente, el problema de la tributación de las actividades ilícitas no se plantea, de forma idéntica, al de los conceptos jurídico privados en las normas tributarias. En el primer caso se trata de saber si determinados hechos (no ilícitos) pueden subsumirse o no en la norma tributaria y, en particular, en la que formula el hecho imponible. En el segundo caso, el problema reside, más bien, en determinar si la ilicitud (penal o administrativa) de determinados hechos o conductas

428. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales: la amenaza...*, op. cit., pgs. 150; 153.

429. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria». En *Crónica Tributaria* núm. 50, 1984, pg. 130. PALAO TABOADA, Carlos. *Notas a la Ley 25/1995...*, op. cit., pg. 20. Estas afirmaciones sirven, a su vez, para dejar claro que la posición mantenida en algún momento (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. «Comentarios al artículo 25 de la Ley General Tributaria». En *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras* / dirigidos por Narciso AMORÓS RICA. Tomo I. Madrid: Edersa, 1982, pg. 205) sobre la posible oposición del llamado «principio de prescindencia» al principio de capacidad contributiva carece de fundamento. En efecto no constituye un argumento válido en este sentido la vulneración del principio de capacidad contributiva derivado del gravamen de los negocios viciados de nulidad absoluta pues, como hemos visto, en este supuesto procede la devolución de ingresos.

430. PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, op. cit., pg. 71.

431. En este sentido se manifiesta ENGISCH, en la teoría del Derecho, al afirmar: «De ese modo la interpretación de un concepto jurídico es un presupuesto lógico de la calificación (subsunción) que, una vez llevada a cabo, conduce a un nuevo resultado de la interpretación, que sirve, a su vez, como nuevo material de comparación [...]». ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken...*, op. cit., pg. 57.

432. Esta tesis ha sido sostenida en Alemania haciendo referencia, precisamente, al Derecho Tributario. En este sentido se manifiesta BEISSE explicando los efectos de la desaparición de los §§ 1.2 y 1.3 de la *Steueranpassungsgesetz*, en la *Abgabenordnung* de 1977. Así, precisa BEISSE: «La subsunción significa que la Ley sólo puede ser aplicada a los hechos de la realidad cuando ésta muestra las notas distintivas legales. Puesto que estas notas distintivas deben entenderse desde un punto de vista económico, deberá hacerse lo propio con los hechos de la realidad. Por lo tanto no es necesario ningún precepto específico sobre la calificación de los hechos de la realidad. De ese modo el § 1.3 de la *StAnpG* fue, desde el principio, superfluo». BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...*, op. cit., pg. 1738.

433. Aunque un importante sector doctrinal las ha identificado: SOLER ROCH, María Teresa. «La tributación de las actividades ilícitas». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pg. 18.

puede constituir un obstáculo para el gravamen de las mismas. Sin embargo, si se comparan ambos supuestos, desde una perspectiva estructural, puede comprobarse que no difieren en absoluto. En el caso de la tributación de las actividades ilícitas de lo que se trata es de comprobar si el hecho, acto o negocio ilícito puede o no subsumirse en la hipótesis normativa de la regla tributaria. Y para ello, como hemos visto antes, se impone interpretar la norma que establece el hecho imponible. Ésta es la cuestión fundamental, por ejemplo, y citando algunos de los casos que se han planteado en la práctica, al decidir si el ejercicio de la prostitución puede subsumirse en el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, si los beneficios derivados del tráfico de estupefacientes constituyen o no renta a efectos del IRPF o si las entregas de narcóticos están o no sujetas al IVA⁴³⁴.

Independientemente de que la tributación de las actividades ilícitas esté en el origen histórico del problema de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado⁴³⁵, lo que interesa, en este momento, es poner de manifiesto que la doctrina y la jurisprudencia, al menos en nuestro país, van asumiendo con toda

434. Éste es el esquema que ha asumido, de forma más o menos explícita, nuestra mejor doctrina al tratar este problema: SOLER ROCH, María Teresa. *La tributación de las actividades ilícitas...*, op. cit., pgs. 22-29. APARICIO PÉREZ, José. «El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal». En *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, pgs. 10-11.

435. En efecto, la fiscalidad de las actividades ilícitas marca el principio de la discusión sobre las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en Alemania. Si en un principio el *Preußische Oberverwaltungsgericht* (Tribunal Administrativo Superior de Prusia) y el *Reichsgericht* (Tribunal Superior del Reich) se pronunciaron de forma repetida sobre la imposibilidad de gravar las actividades ilícitas, la creación de una jurisdicción fiscal de un lado (*Reichsfinanzhof*, en adelante RFH), acompañada de la aprobación de la *Reichsabgabenordnung* (en adelante RAO), que sí que constituía una verdadera norma codificadora del Derecho Tributario, dieron un vuelco espectacular a la situación de partida que pronto desplegó consecuencias notables en la jurisprudencia del RFH. En su resolución de 28 de abril de 1920 el RFH declaró sujeto al impuesto de loterías un juego prohibido de billar. El RFH argumentó como sigue: «*El que a través de un negocio nulo obtiene las mismas ventajas, que hubiera obtenido de haber realizado un negocio válido, no puede quejarse cuando se le apliquen las mismas consecuencias tributarias que al que tomó parte en un negocio válido. La justicia y la equidad imponen un tratamiento igual [...]*». Posteriormente mantiene esta línea jurisprudencial declarando sujeta una donación de una mujer casada a su amante condicionada a la continuación de la relación adúltera. (RFH U. II A 129/20 de 5 de mayo de 1920); gravando la venta de vino al precio real pactado y no conforme al precio máximo fijado administrativamente (RFH, Beschluß IV C 1/21 de 27 de abril de 1921: Bd. 5, 228); declarando sujeto al impuesto de hospedaje el arrendamiento a prostitutas de habitaciones para la prestación de sus servicios (RFH, V A 101/21 de 24 de enero de 1922: Bd. 8, 140); declarando sujeta al impuesto sobre el lujo, la venta de monedas de oro y plata (prohibida legalmente). (Tomo los ejemplos y referencias de POLLAND; para un estudio más en profundidad de esta jurisprudencia: POLLAND, Wolfgang. *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, pgs. 35-38).

naturalidad la necesidad de gravar dichas actividades⁴³⁶. Y los argumentos empleados son los mismos a los que ya hemos hecho referencia al tratar el problema de los conceptos privados recogidos en las normas tributarias en general. Así la Prof. SOLER ROCH se refiere, de un lado, al principio de capacidad económica, con una particular (re)elaboración del artículo 31.1 de la Constitución⁴³⁷ y, de otro, a la diferencia de funciones (¿finalidades?) del Derecho Penal o sancionador y del Derecho Financiero, sin olvidar, claro está, que la sujeción de las actividades ilícitas a tributación debe poder deducirse de la configuración normativa del hecho imponible⁴³⁸. Si se observa el *iter* argumentativo con atención, se llegará a la conclusión de que el supuesto de las actividades ilícitas no difiere, en términos generales, del problema de los conceptos privados (o no tributarios en general) en la medida en que una determinada expresión normativa tributaria es interpretada conforme a la finalidad de la norma en que se contiene, obteniendo, a partir de la misma, un resultado interpretativo más conforme con el principio de capacidad económica del que correspondería de haber considerado el hecho acto o negocio conforme a su configuración primigenia en su ordenamiento de origen. Creo, en definitiva, que no debe albergarse ninguna duda, y así lo ha hecho ver, de nuevo, la mejor doctrina alemana⁴³⁹, sobre el hecho que el gravamen de las actividades ilícitas es fruto, también, de la interpretación económica entendida en el sentido preciso, y limitado, que ya se ha expuesto.

A partir de los razonamientos que se han expuesto creo que resulta evidente la imposibilidad de vincular la interpretación de los conceptos contenidos en las normas tributarias, en todo caso, a la forma de entender el mismo en el Derecho Privado. Ello deja la puerta abierta a la posibilidad de que, en aquellos casos en los que la norma tributaria hace referencia a un concepto ya definido en Derecho Privado (*v. gr.* valor de adquisición o coste de producción), el intérprete pueda, siempre dentro del sentido posible de las palabras, llegar, desde los criterios

436. En este sentido: SOLER ROCH, María Teresa. *La tributación de las actividades ilícitas...*, op. cit., pgs. 9-32. MARTÍN RUIZ, Juan. «La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia». En *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2000, pgs. 9-17. (con referencias jurisprudenciales abundantes).

437. Señala la Prof.^a SOLER: «*En definitiva, no parece admisible la lectura de una norma como la contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución en los siguientes términos: "Todos (pero sólo los ciudadanos honrados) contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica"*». SOLER ROCH, María Teresa. *La tributación de las actividades ilícitas...*, op. cit., pg. 10.

438. SOLER ROCH, María Teresa. *La tributación de las actividades ilícitas...*, op. cit., pg. 20.

439. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1319. KRUSE, Heinrich Wilhelm. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 40 Tz. 1, Lfg. 88 September 1999.

de interpretación, a un resultado diverso de aquél que se haya alcanzado en la rama jurídica de origen.

Siendo esto claro, y antes de entrar en el concreto problema que nos ocupa, y que constituye, en definitiva, la razón de ser de todos los razonamientos que anteceden, conviene realizar una última matización. La doctrina que ha asumido en España la teoría de la interpretación económica, tal y como aquí se ha defendido, incurre, a mi juicio, en un error del que se derivan, o pueden derivarse, consecuencias no deseables. En efecto, aun reconociéndose la posibilidad de que los conceptos empleados por las normas tributarias puedan interpretarse teleológicamente y que, de dicha actividad cognoscitiva, se derive un resultado distinto del que se haya alcanzado en Derecho Privado, existe una tendencia notable a sostener una «presunción a favor de una interpretación coincidente»⁴⁴⁰. Independientemente de la procedencia del término presunción para hacer referencia a la tesis que nos ocupa, debe hacerse notar que la misma conlleva una contradicción en los términos. Si la interpretación económica supone, en definitiva, la interpretación conforme a la finalidad de las normas, sostener semejante presunción de coincidencia, supone, de un lado, prejuzgar, aunque sea de modo parcial, el resultado de la interpretación, algo inadmisibles en un proceso cognoscitivo y, de otro, implica «presumir» de antemano la coincidencia de finalidades de las normas tributaria y privada. Y precisamente la propia idea de la interpretación económica se asienta sobre la realidad contrastable (creo que también contrastada por nosotros mismos respecto al Balance Mercantil y Fiscal) de que el Derecho Tributario y el Derecho Privado, en gran cantidad de ocasiones, tienen finalidades distintas. En todo caso no debe existir ni una presunción de interpretación conforme ni una presunción de lo contrario⁴⁴¹. Debe reseñarse además que esta teoría de la presunción ha sido sostenida en Alemania durante algunos años⁴⁴²,

440. En este sentido: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica...*, op. cit., pg. 497. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pg. 120. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *La interpretación e integración de las normas tributarias...*, op. cit., pgs. 29-30. Más dudosa resulta, a mi juicio, la adscripción del Prof. PALAO a esta tesis de la presunción, aunque un pasaje de uno de sus trabajos pudiera dar a entender lo contrario: «[...] la doctrina alemana actual de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal la concibe como una manifestación de la interpretación teleológica, una búsqueda de la ratio legis, partiendo de un respeto fundamental de las formas del Derecho Privado». PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, op. cit., pg. 71.

441. En este sentido se ha manifestado con pleno acierto, a mi juicio, FALCÓN: FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Interpretación económica...*, op. cit., pg. 30.

442. HENSEL, Albert. «Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"». En *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum*. München-Berlin: Duncker & Humblot, 1923, pg. 242 (posteriormente cambiará de posición sobre la base de la funcionalidad de los conceptos). v. WALLIS; Hugo. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise...*, op. cit., pg. 257. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht und*

aunque hoy se encuentra plenamente superada en el sentido por nosotros expuesto⁴⁴³.

Una vez que sabemos que, en la aplicación de las normas tributarias, es posible que el intérprete se separe de los conceptos, tal y como éstos han sido configurados en el Derecho Privado, siempre dentro del sentido posible de las palabras y conforme a la finalidad de la norma tributaria, procede analizar, partiendo de los ámbitos de conflicto descritos en la primera parte de este capítulo en el ámbito de valoración, en qué supuestos puede estar justificada la divergencia conceptual y en cuáles no.

En primer lugar, debe quedar claro que la existencia de un ámbito de conflicto de los descritos más arriba supone, *per se*, la divergencia de finalidades entre Derecho Mercantil Contable y Derecho Fiscal que, según el modo de entender la interpretación económica aquí descrito, justificaría un resultado interpretativo divergente en ambas ramas del Derecho. En efecto los ámbitos de conflicto lo son entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal.

a) Las partidas que integran el coste histórico. Tuvimos ocasión de estudiar más arriba los ámbitos de conflicto a los que podía dar lugar el concepto de coste histórico que se deriva de la normativa contable. Y llegamos a la conclusión de que, mientras la activación de gastos financieros en la adquisición o producción de inmovilizado implicaba una ayuda contable, es decir, un derecho de capitalización que no deriva de la existencia de un bien económico o ajuste por perio-

bürgerliches Recht..., op. cit., pg. 152 (aunque más tarde cambiará de posición). PAULICK, Heinz. *Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung...*, op. cit., pg. 567. GRIMM, Claus. *Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise...*, op. cit., pg. 286. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. Recensión a la obra: CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, 415 pg. En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1986, pg. 77. KOLLER indica que esta es la posición dominante en la doctrina suiza: KOLLER, Thomas. *Privatrecht und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 253 (nota 99).

443. HENSEL, Albert. «La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público». Traducción de Fernando PÉREZ ROYO. En *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1972, pgs. 190-191, retractándose de su posición inicial. KRUSE, Heinrich Wilhelm. «Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1975/1976, pg. 46. BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...*, op. cit., pg. 1737. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...*, op. cit., pg. 8. GROH, Manfred. *Die wirtschaftliche Betätigung...*, op. cit., pg. 230. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1291. KIRCHHOF, Paul. *Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 325. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 324. EIBELHÄUSER, Manfred. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 1430, aunque en una vertiente extrema próxima casi a la presunción de disconformidad con la interpretación privatista.

dificación, cuando de lo que se trataba era de determinar el coste histórico del circulante la activación de gastos financieros resultaba obligatoria, en la medida en que concurrían las condiciones efectivas de existencia de un activo. El segundo caso no implica problemas, si la norma contable se entiende correctamente. En todo caso un hipotético concepto de coste histórico fiscal debería incluir, en todo caso, los gastos financieros para la adquisición o producción de circulante. Por su parte, y respecto a la adquisición o producción de inmovilizado, el coste histórico en el Balance Fiscal debe prohibir, siempre, la capitalización de gastos financieros, en la medida en que ésta se configura contablemente como una ayuda contable, ajena, en todo caso, a la finalidad propia y específica del Balance Fiscal. Existirá, por lo tanto, un deber fiscal de llevar a resultados estos gastos en el ejercicio en que se incurra en ellos.

Adviértase que las soluciones adoptadas respecto a los gastos financieros en ningún caso puede decirse que superen los límites precisos que para la interpretación que se han descrito más arriba. Porque el valor de adquisición o coste de producción al que hace referencia, sin mayores precisiones, el artículo 15.1 TRLIS, debe interpretarse teleológicamente (sin superar el sentido posible de las palabras) y conforme a la finalidad propia del Balance Fiscal, a la que los motivos de las ayudas contables son totalmente ajenos. Éste constituye un caso paradigmático de interpretación económica.

b) Las revalorizaciones contables. Conforme a la interpretación que se hizo más arriba del concepto de revalorizaciones en el propio Derecho Contable, creo que quedó clara la posibilidad de superar los conflictos que pudiera plantear esta categoría. Si se reflexiona mínimamente sobre el tema parece bastante claro que la posibilidad de gravar estas revalorizaciones (cuando sean procedentes) no precisa suerte alguna de interpretación económica, en la medida en que, desde el propio Derecho Contable y, sobre todo, exigiendo para estos casos el paso de la revalorización por la cuenta de pérdidas y ganancias es posible dicho gravamen como exige, en este caso, la finalidad propia del Balance Fiscal. En efecto, una vez que se ha entendido correctamente cuándo las normas contables imponen una revalorización y que la misma debe incidir en el beneficio, sólo resta aplicar el artículo 15.1.2º del TRLIS para que la misma resulte gravada en el Impuesto.

c) Valores conjeturales. Ya hemos estudiado cómo, una vez aplicadas las finalidades propias de una norma contable, y consideradas todas las circunstancias fácticas del supuesto, a lo que obliga el principio de imagen fiel, si perviven dudas entre varios valores «posibles», el principio de prudencia en la valoración impondrá la elección del valor más bajo (si se trata de una partida de activo) o del más alto (si es de pasivo). Ya vimos que esta forma de entender el principio de prudencia podía engendrar, eventualmente, reservas ocultas, pero detectamos,

en su momento, una peculiaridad de enorme relevancia a los efectos que aquí interesan. Mientras que en otros supuestos podíamos referirnos a la existencia efectiva de una reserva oculta en un caso concreto, en la medida en que podía compararse el valor anotado y el valor real, en éste faltan los elementos de la realidad necesarios como para poder determinar cuál es el valor real en el caso. En esa medida resulta imposible pronunciarse con absoluta seguridad sobre la existencia de un ámbito de conflicto y, por lo tanto, de igual manera, sobre una aplicación particular de las normas que regulan la valoración a efectos fiscales. Aunque pudiera resultar deseable, desde una perspectiva estrictamente constitucional, las fronteras propias de la actividad interpretativa no permiten, bajo ningún concepto, entender que en los supuestos de dudas no aclaradas por las finalidades propias de una norma contable o por el principio de imagen fiel exista una regla que obligue, en el Balance Fiscal, a anotar para el activo el más alto entre los valores posibles y, para el pasivo, el más bajo. Como vimos más arriba, una posición de este género supondría trasladar, como han propuesto algunos sectores de la doctrina alemana, las consecuencias (no satisfactorias) de la Sentencia del *Bundesfinanzhof* de 1969, sobre opciones de activación, al campo específico de la valoración. Volvemos a repetir lo que ya dijimos en su momento: no existe ningún argumento que sostenga la idea de que el resultado fiscalmente correcto sea aquél que deriva de la valoración más alta posible del activo y más baja del pasivo. Una solución de este género conduciría a un resultado opuesto al de las reservas ocultas en el balance: el gravamen eventual de beneficios inexistentes.

A partir de lo que hemos sostenido, puede llegarse a una conclusión general aproximada sobre el juego y los efectos de la teoría de la interpretación económica en el ámbito concreto de la valoración en el Balance Fiscal. No existe una disciplina autónoma de valoración en el Balance Fiscal pues, si bien las normas de ajuste son prioritariamente valorativas, aunque, como hemos visto, a partir del enunciado literal del artículo 15.1 TRLIS, hayamos podido llegar a un concepto fiscal propio de coste histórico, nada empuja a que la remisión siga operando en materia valorativa de igual manera a como lo hace en el ámbito del reconocimiento contable. Esta afirmación, tan evidente a primera vista, no lo es tanto, si se atiende a la doctrina comparada⁴⁴⁴ y tiene consecuencias fundamentales en lo

444. En efecto, un sector importante de la doctrina alemana ha venido sosteniendo que la determinación material afectaba exclusivamente al registro (concepto de activo y pasivo) pero no a la valoración de los elementos patrimoniales reservada, según esta particular visión, a las normas fiscales: TANZER, Michael. «Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz». En *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht: Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung* / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Arndt Raupach. Köln: O. Schmidt, 1984, pgs. 77-79. Mantengan estas posiciones los grandes comentarios al Impuesto sobre la Renta alemán: MEINCKE, Jens Peter. En

que atañe a las reducciones de valor reguladas en el artículo 12 TRLIS. En efecto, de existir una disciplina fiscal propia para la valoración de los elementos patrimoniales, se plantearían dudas importantes sobre la deducibilidad de las reducciones de valor del activo distintas a las previstas en el artículo 12 TRLIS, por el hecho de que, siendo el criterio general de valoración el del coste histórico, sólo podría reducirse éste en los supuestos previstos en la normativa (amortizaciones del artículo 11 TRLIS) y provisiones de activo o reducciones de valor. Y parece de todo punto lógico, como por otro lado ya ha reconocido la doctrina administrativa para la Ley 43/1995⁴⁴⁵, que, desde el punto de vista exclusivo de la valoración de los elementos patrimoniales, las reducciones de valor sean deducibles, siempre que cumplan los requisitos contablemente exigidos para ello. Problema distinto es el que se deriva para las provisiones de activo (y sobre todo como veremos de pasivo) respecto a su imputación temporal, pero esa discusión no pertenece sistemáticamente a este lugar.

Podría pensarse que todo el *iter* argumentativo desarrollado hasta el momento resulta excesivamente complejo si se atiende a las conclusiones ¿de escasa importancia? que para el Balance Fiscal se derivan del mismo. Sin embargo, de un lado, debe afirmarse que las conclusiones alcanzadas respecto al concepto de coste histórico y de revalorización en el Balance Fiscal justificarían, por sí solas, la argumentación expuesta. De otro, hay que hacer hincapié, de nuevo, sobre el hecho de que este trabajo se configura como manifiestamente exploratorio, en el sentido de que nos hemos limitado a elaborar una propuesta de solución para los ámbitos de conflicto más evidentes entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. Somos conscientes, desde luego, de que no se han agotado las posibilidades de investigación que en la normativa general contable (y sobre to-

do en las adaptaciones sectoriales de la misma) ofrece la idea de «ámbito de conflicto». En todo caso, a los ámbitos de conflicto que se puedan desarrollar en futuros trabajos, les será de aplicación plena la solución aquí prevista. Por último, debe hacerse hincapié sobre la idea de que el mecanismo interpretativo puede servir también para solventar determinados problemas derivados de una interpretación incorrecta de la normativa contable. Hemos visto antes que algunos hipotéticos ámbitos de conflicto (*v. gr.* el concepto de activo) podían resolverse mediante una correcta aplicación de los principios y reglas contables mercantiles. Siendo este camino el ideal, no debe descartarse que la jurisprudencia o la doctrina contables lleguen a resultados interpretativos demasiado apegados a las categorías jurídico privadas. Pues bien, de esos desaciertos contables puede protegerse el Balance Fiscal, utilizando los mecanismos aquí descritos.

b') Ámbitos de conflicto en materia de imputación temporal

Resulta evidente de la simple lectura de este trabajo, y de los epígrafes dedicados a detectar los ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal, que no todas las dificultades, ni siquiera las más importantes que provoca la asunción genérica de las normas contables en el Balance Fiscal, tienen su origen en las normas de activación y valoración. Ya hemos visto que muchos de estos ámbitos de conflicto pueden resolverse, simplemente, con una correcta interpretación de las normas contables. Por otro lado, se ha ensayado también, para aquellos casos en los que la interpretación anterior no resultaba suficiente, la adaptación de los conceptos privados a los fines propios del Balance Fiscal, dentro de los límites rigurosos que se derivan de una teoría de la interpretación correctamente entendida.

Sin embargo, en este momento del discurso, aún quedan por tratar algunas cuestiones ya mencionadas en la primera parte de este capítulo y que hacen referencia, esencialmente, a los problemas de imputación temporal o, según la terminología que ya hemos manejado, al gravamen de una capacidad económica no actual como consecuencia de los criterios de imputación temporal contable. Y, en este sentido, resulta extraordinariamente sugerente la vía interpretativa abierta por el Prof. FALCÓN y a la que ya hemos hecho una alusión somera algunas páginas más arriba. Como dijimos, y como intentaremos desarrollar en este apartado, el Prof. FALCÓN⁴⁴⁶, enfrentándose *prima facie* con el problema de la imputación temporal de las donaciones de inmovilizado sostiene que el artículo 10.3 de la LIS (actual 10.3 TRLIS) no se remite a las normas contables de imputación temporal

Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht..., op. cit., Band 2. § 6 Rdnr. 64, Stand 1989. WITTIG, Goetz. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuersteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 6, Rdnr. 8, Stand 1986. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 35. En la actualidad los comentarios rechazan, de forma general o atenuada, la idea de que el Derecho Tributario contenga una disciplina completa y autónoma de la valoración de los elementos patrimoniales: STOBBE, Thomas. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 6 Anm. 47-48, Lfg 177 Oktober 1994). EHMCKE, Torsen. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuersteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 6 Rdnr. 25, EL 69 Februar 2001, aunque de modo no del todo contundente. GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6, Rz. 17. WERNDL, Josef. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6 A 202-212. 39 Erg. Lfg. November 1992, aunque con cierta ambigüedad.

445. Respecto al circulante la Resolución de la Dirección General Tributos de 21 de octubre de 1999. Respecto al inmovilizado se han manifestado en igual sentido las Contestaciones a consultas de 28 de mayo de 1997 y 21 de mayo de 2002.

446. Se omiten las citas pues ya tuvimos ocasión de reseñar los autores que se han unido a esta corriente más arriba.

sino, única y exclusivamente, a las de calificación (reconocimiento) y valoración. En este sentido, el criterio general de imputación temporal en el Balance Fiscal viene representado por el principio de devengo, sin que se admitan más excepciones al mismo que las previstas en el propio artículo 19, es decir, los criterios admitidos por la Administración (art. 19.2 LIS), el criterio de caja para las operaciones a plazo o con precio aplazado y las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos (art. 19.4 y 19.5 LIS)⁴⁴⁷. La claridad de esta tesis, que puede ayudar a resolver gran cantidad de ámbitos de conflicto no puede, de una parte, dejar de lado ciertas precisiones de método y, de otra, limitarse a los supuestos (marginales) para los que viene siendo utilizada.

a'') *La teoría sobre la imputación temporal del Prof. Falcón y el problema de los conceptos jurídico privados en las normas tributarias. Dos soluciones interpretativas a un mismo problema jurídico*

Podría existir cierta tendencia a confundir la vía aplicativa utilizada por el Prof. FALCÓN para los problemas de imputación temporal, con la descrita por nosotros mismos, en estas líneas, para hacer frente a los ámbitos de conflicto en el ámbito valorativo⁴⁴⁸. Sin embargo, y como veremos seguidamente, ello supondría un grave error, pues aunque la finalidad es compartida por ambas posiciones, desde una perspectiva técnica, no guardan excesivas similitudes.

Hay que convenir que ambos expedientes aplicativos comparten un punto de partida: se trata de una forma de resolver determinados conflictos de calificación, es decir, determinar en qué supuesto de hecho de las dos normas que, en principio, pueden ser susceptibles de aplicación, debe subsumirse el hecho concreto de la realidad al que deba darse respuesta. Un determinado hecho es susceptible de

447. No se hace referencia al resto de números del artículo 19 TRLIS, en la medida en que no resulta claro que constituyan excepciones al principio de devengo: recuperación de valor de elementos patrimoniales respecto a los que se hubiera anotado una reducción de valor (19.6 TRLIS), rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo (19.8 TRLIS), la desdotación de provisiones de pasivo (19.9 TRLIS) y los derechos de rescate de contratos de seguros de vida (19.10 TRLIS).

448. De hecho, y aunque la tesis aquí sostenida no resulta conocida, por razones obvias, sí que hay que hacer notar que algún sector de la doctrina ya se ha pronunciado sobre el artículo 19.1 de la LIS (principio de devengo) en términos bastante semejantes a los empleados por nosotros en relación con el artículo 15.1 TRLIS (principio del coste histórico). En efecto, GARCÍA NOVOA se ha pronunciado en este sentido al señalar: «[...] el legislador tributario no ha optado en esta materia por una remisión propia o constitutiva. Si lo hiciera no sería necesario habilitar un precepto como el art. 19 pues la imputación temporal estaría regulada per relationem y sólo haría falta operar sobre la misma las matizaciones pertinentes. En lo referente a la imputación temporal de ingresos y gastos, la LIS no asume el resultado contable sino que define su propio criterio de imputación que es el principio del devengo» GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos...*, op. cit., pg. 190.

ser subsumido, *prima facie*, en el concepto mercantil o en el fiscal de coste histórico. De igual manera, una misma partida puede imputarse, temporalmente, según criterios contables o según criterios fiscales.

Pero, aunque el punto de partida sea el mismo, el mecanismo difiere en términos radicales, como ahora veremos. Porque, en la teoría propuesta por FALCÓN, las partidas no se imputan a un período distinto en Derecho Contable y en Derecho Fiscal porque difieran los conceptos de devengo en ambas ramas del Derecho, como ocurría en los problemas de valoración, sino porque el artículo 19 ha diseñado un sistema propio y autónomo de imputación temporal en el que sólo tienen cabida los criterios especiales de imputación (distintos al devengo) reconocidos por la propia norma, o por la Administración, conforme a los procedimientos previstos⁴⁴⁹. Este sistema autónomo faltaba respecto a la valoración de los elementos patrimoniales, y ello era lo que facilitaba, precisamente, que en el Balance Fiscal pudieran resultar deducibles reducciones de valor del inmovilizado o del circulante distintas a las previstas en el artículo 12 TRLIS.

Ya esto debe añadirse otra idea que ya hemos sostenido en un trabajo anterior⁴⁵⁰. El cauce interpretativo propuesto por el Prof. FALCÓN parece adecuado, en la medida en que permite superar determinados problemas que plantea el principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil. Pero eso no significa que compartamos, en términos absolutos, la idea de que el TRLIS contiene una disciplina completa y acabada sobre la imputación temporal de todos los componentes (positivos y negativos) de renta. Como hemos sostenido, en el trabajo antes citado, el artículo 19.1 del TRLIS contiene tal disciplina respecto a los componentes negativos de renta (gastos, pérdidas y quebrantos),

449. Y si se leen los trabajos de FALCÓN sobre el problema de la tributación de las donaciones en especie en el Impuesto sobre Sociedades se advertirá que no se sostiene, en ningún momento, que el concepto de devengo en el Derecho Mercantil y en el Fiscal sea distinto. En efecto, señala FALCÓN: «[...] Es cierto que en el PGC existe una norma idéntica (incluso en la redacción), pero precisamente por ello conviene subrayar cómo, a diferencia de lo que ocurre en materia de base imponible (art. 10.3), la ley fiscal no remite en este caso, sin más, a los criterios contables, sino que establece su propio criterio de imputación temporal. Lo que supone que las excepciones contables al criterio del devengo no se admiten en principio a efectos fiscales, pues como acaba de decirse, el artículo 19.1 no remite en blanco al PGC» (FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Una corrección al resultado contable no prevista expresamente...*, op. cit., pg. 8). En otro lugar indica: «Pero no se trata de una remisión en bloque a la contabilidad, que aquí no se menciona para nada, sino del establecimiento por la Ley del impuesto de una norma que, en la mayoría de los casos, coincide de hecho con el criterio contable de imputación. De manera que se aplicará el criterio del devengo, pero no porque éste sea el criterio contable, sino porque es el establecido a efectos fiscales en el artículo 19.1; y no se aplicarán, en cambio, las excepciones al criterio contable del devengo en la medida en que no estén recogidas expresamente en la Ley del impuesto» (FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Criterios fiscales y contables...*, op. cit., pg. 35).

450. BÁEZ MORENO, Andrés. *El principio de reserva de ley tributaria...*, op. cit.

mientras que, en lo referente a los componentes positivos, opera de forma plena la remisión contenida en el artículo 10.3 del TRLIS. Así puede comprenderse cómo estimamos acertada la vía propuesta a efectos de resolver los ámbitos de conflicto a los que puede dar lugar la regulación mercantil-contable de las provisiones para riesgos y gastos.

b'') *Las reglas de imputación temporal y el gravamen de la capacidad económica actual: las reducciones de valor del activo y las provisiones para riesgos y gastos*

Precisamos más arriba que, de la tesis sostenida por el Prof. FALCÓN, no se han extraído todas las consecuencias aplicativas que se hubiera podido. En efecto, a partir de la idea de que la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula de forma completa y exhaustiva la imputación temporal, de tal manera que sólo las excepciones al principio de devengo previstas en la propia Ley pueden resultar fiscalmente admisibles, se pudieron rechazar, en su momento, los criterios de imputación contable de las donaciones de inmovilizado, de las subvenciones por cuenta del capital o de las subvenciones de explotación. Como se ve, la aplicación de la interpretación propuesta por el Profesor FALCÓN se ha centrado, de forma casi exclusiva, sobre la vertiente de los ingresos, restringiendo la periodificación contable, en beneficio de una imputación completa en el ejercicio en que se percibe la donación o se reconoce la subvención. Sin embargo, como tuvimos ocasión de comprobar más arriba, los ámbitos de conflicto fundamentales se plantean sobre todo respecto a los gastos y, muy particularmente, en el ámbito de las reducciones de valor y de las provisiones para riesgos y gastos.

- Las provisiones para riesgos y gastos.

Al estudiar la vertiente legislativa de la relación entre los Balances Mercantil y Fiscal, tuvimos ocasión de comprobar que uno de los ámbitos de conflicto que, hipotéticamente, podían plantearse entre las finalidades propias de ambos Balances era, precisamente, el de las provisiones para riesgos y gastos.

El problema fundamental se planteaba respecto a las provisiones obligacionales pues, como vimos, las provisiones para gastos puras, en la medida en que tenían su causa en la necesidad de periodificación de un gasto, y no en la vertiente asimétrica del principio de prudencia, no podían dar lugar a dicho conflicto. Entre las provisiones obligacionales, como vimos, podían dar lugar a ámbitos de conflicto las llamadas provisiones para pérdidas de explotación futuras, en la medida en que suponían el adelantamiento de un gasto, no sólo respecto a su efectivo desembolso sino, también, respecto al momento de su propia causación económica.

Antes de entrar en el modo concreto que, en vía aplicativa, permite resolver los conflictos que plantean las provisiones para pérdidas de explotación futuras quizás convenga reflexionar, aunque sea de forma breve, sobre si ya el propio ar-

tículo 13 TRLIS no resuelve dichos conflictos, en la medida en que su apartado primero declara de forma expresa la no deducibilidad de las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables. En efecto, si para que se admita una provisión obligacional el riesgo, la pérdida, el gasto o la deuda deben ser ciertos, podría pensarse que el componente negativo de renta (gasto o pérdida) ya se ha devengado y, en esa medida, su deducción fiscal no implica el gravamen de una capacidad económica no actual. Y, efectivamente, si se acude a la interpretación que la doctrina, la jurisprudencia y la Administración han llevado a cabo del artículo 13.2.a), que establece la primera y más importante excepción al punto primero del artículo, se confirma la sospecha. El citado precepto declara deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes cuya cuantía no esté definitivamente establecida. A partir del precepto, como decíamos, la doctrina ha exigido la certeza del quebranto en orden a la deducibilidad de la provisión⁴⁵¹. En igual sentido se han pronunciado la jurisprudencia⁴⁵² y la doctrina administrativa⁴⁵³.

451. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La nueva regulación...*, op. cit., pg. 261. DÍAZ YANES, Inmaculada (et al.). *Guía del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 218. SEGARRA, Ángel. *El nuevo impuesto sobre sociedades...*, op. cit., pgs. 70-71. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible...*, op. cit., pg. 191. TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. (et al.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre)*. Madrid: Mc Graw-Hill, 1996, pg. 51. ERNST & YOUNG. *Análisis de la Ley 43/1995...*, op. cit., pgs. 140-141. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. «Base imponible: las provisiones». En *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pg. 385, aunque parece hacerse una excepción para el caso de que exista un litigio en curso. SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (et al.). *El nuevo impuesto sobre sociedades...*, op. cit., pg. 189. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 475. CAPDEVILA, Montse. «Provisión para riesgos y gastos (art. 13 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 554. SANZ GADEA, Eduardo. *La provisión para riesgos y gastos...*, op. cit., pgs. 38-39. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pgs. 148-149.

452. Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1997; Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997; Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de marzo de 1998; Sentencia Audiencia Nacional de 10 octubre 2002. Referidas lógicamente a la Ley 61/1978.

453. En este sentido la doctrina de los Tribunales Económico Administrativos: Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1991, Resolución del TEAC de 27 de mayo de 1992, Resolución del TEAC de 24 de enero de 1996, Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1996, Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 1998, Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1999, Resolución del TEAC de 9 de febrero de 2000, Resolución del TEAC de 26 de abril de 2000, Resolución del TEAC de 8 de junio de 2000, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 14 de mayo de 1997. Contestaciones a consultas de 4 de marzo de 1997 (cobertura de costes futuros de reestructuración de plantilla), de 9 de junio de 1997 (provisión

Podría parecer que si el quebranto la pérdida o la deuda son ciertos, es decir, lo único indeterminado es su cuantía o el momento de su pago, difícilmente podrá deducirse una provisión en el Balance Fiscal antes de que el gasto futuro al que pretende hacer frente se haya causado económicamente. Éste sería un modo de resolver el conflicto entre Balances desde el propio artículo 13 TRLIS. Sin embargo, esto no es así: el quebranto, la pérdida o la deuda pueden ser ciertos, o altamente probables y no estar, sin embargo, causados desde una perspectiva económica.

Creo que el objetivo esencial del artículo 13.2.a) TRLIS (en una lectura conjunta de los párrafos primero y segundo del precepto) es, precisamente, la objetivación de la probabilidad de que efectivamente acaezca el hecho futuro e incierto que obligará a incurrir en un gasto. Porque, si se observa el precepto detenidamente, se advertirá que el hecho de que exista un litigio en curso en absoluto garantiza la seguridad de incurrir en un gasto futuro⁴⁵⁴. Además, entendiendo que lo que exige el precepto es la existencia de un elemento objetivo (no la mera previsión subjetiva de la empresa) ligado a un gasto futuro, se da sentido a otra de las previsiones del propio artículo 13.2.a) de la Ley. Porque, efectivamente, el precepto permite la deducción, no sólo de las responsabilidades procedentes de litigios en curso, sino también de las derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados. Y hasta ahora la doctrina administrativa se mostraba relativamente reacia a reconocer la deducibilidad de la provisión fuera de los casos en los que existiera litigio en curso. Por lo tanto, la debida justificación de la indemnización o el pago pendiente, que la propia doctrina ha reconocido como el mayor escollo interpretativo del precepto⁴⁵⁵, adquiere así un

para pérdidas en promociones inmobiliarias), de 15 de julio de 1997 (provisiones dotadas para cubrir el riesgo de las actuaciones de la Inspección de Trabajo), de 3 de agosto de 1998 (provisión para las posibles devoluciones de existencias vendidas por el transcurso de fecha de caducidad de los productos), de 11 de diciembre de 1998 (provisión para el pago de un «bonus» de fidelidad tras una oferta pública de venta de acciones) 16 de diciembre de 1998 (provisiones para cubrir gastos probables de un programa de prejubilaciones), 30 de octubre de 2000 (provisión para hacer frente a una posible iniciación de actuaciones inspectoras), 15 de junio de 2001 (provisión para hacer frente a responsabilidades derivadas de un servicio postventa), de 14 de noviembre de 2001 (provisión para hacer frente a la responsabilidad derivada del ejercicio por un cliente de una condición resolutoria), de 17 de diciembre de 2001 (provisión para hacer frente al pago del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales en caso de que el Tribunal Constitucional levante su suspensión o declare su constitucionalidad) y de 20 de mayo de 2002 (provisión para responsabilidades derivadas de un litigio probable).

454. Y así se explica que en la doctrina se haya planteado la posibilidad de deducir fiscalmente una deuda cuya inexistencia es conocida por la empresa si existe un litigio en curso que la reclame. En este sentido negando la deducibilidad con base en el concepto contable de provisión: Montse. *Provisión para riesgos y gastos...*, op. cit., pgs. 555-556.

455. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La nueva regulación...*, op. cit., pg. 261. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 475.

sentido propio que puede cifrarse, precisamente, en la existencia de hechos, actos o negocios, elementos por lo tanto objetivos, que determinen la existencia de gastos, quebrantos o pérdidas futuras. Y resulta muy ilustrativo, en este sentido, que la doctrina alemana, sin contar con un precepto similar, haya establecido la necesidad, a efectos fiscales, de objetivar la probabilidad de ocurrencia efectiva del suceso que pueda dar lugar al desembolso de un gasto⁴⁵⁶.

Pero aclarados estos extremos, en relación con la deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos en el Balance Fiscal, reaparece el problema al que ya hicimos referencia al estudiar los ámbitos de conflicto en la primera parte de este capítulo: la posibilidad de dotar una provisión para un gasto probable de realización futura supone la posibilidad (no siempre ocurre así) de que se adelante el gasto respecto al momento de su efectiva causación económica. La existencia de hechos actos o negocios que determinen la existencia de gastos, quebrantos o pérdidas futuras, en absoluto garantiza que, en el momento de dotarse la provisión, el gasto esté causado económicamente. Esta idea quizás se entienda mejor con un ejemplo.

La sociedad «X» se dedica al diseño y construcción de aeronaves. El 3 de febrero de 2002 firmó un contrato con una compañía aérea comercial comprometiéndose, a un precio fijado, a construir tres aeronaves de determinadas características que se entregarían tres años después. A finales del ejercicio el Gobierno anunció la adopción, a principios de 2004, de toda una serie de medidas respecto a la seguridad en la navegación comercial. Entre ellas, se establecen nuevos dispositivos para pilotaje automático en caso de secuestro. Una de las cláusulas del contrato establecía que «X» entregaría las aeronaves en condiciones para el vuelo inmediato asumiendo el riesgo de la elevación de los estándares de calidad y seguridad legalmente establecidos, que no podría repercutir en el precio fijado. Tras un estudio del coste de las medidas, los ana-

456. JANKE, Madeleine. *Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht...*, op. cit., pg. 225. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 6. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 249 Tz. 74, pgs. 422-423 (citando jurisprudencia del Bundesfinanzhof). WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 376, aunque los elementos objetivos y subjetivos parecen algo confusos. HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 60 r [18]. BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...* op. cit. pg. 774, § 249, Rn. 2. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar. Band 4 (§ 4 a - § 5 Teil C)*. Heidelberg: C.F. Müller, cop. 1992-2000, § 5 Rdnr. D 70. 44 Erg-Lfg. Mai 1993. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht...*, op. cit., §§ 4,5 Rdnr. 873 (53 Erg-Lfg. September 2002), aunque limitándose a citar la jurisprudencia del Bundesfinanzhof.*

listas de «X» concluyen que los nuevos dispositivos de seguridad de las aeronaves incrementarán el coste de producción de las mismas en un 34%, excediendo los gastos previstos en 1,7 millones de € al precio contractualmente establecido. «X» dota una provisión por pérdidas de explotación futuras por valor de 1,7 millones de € al cierre de sus cuentas anuales de 2002. A mi juicio, y partiendo del artículo 13.2.a TRLIS, no sería posible impedir la deducción de esta provisión en el Balance Fiscal, en la medida en que la pérdida (exceso de los gastos previstos respecto al precio fijado) está justificada por el anuncio oficial de las medidas de seguridad obligatorias a partir de 2004⁴⁵⁷. Sin embargo, la deducibilidad fiscal de esta provisión supone la posibilidad de que, también a efectos tributarios, se adelante un gasto al momento de su efectiva causación económica.

Detectado el conflicto de finalidades, debemos buscar la solución interpretativa, si es que la hay que, sin violentar el sentido posible de las palabras, permita adoptar, en el Balance Fiscal, un criterio conforme al gravamen de la capacidad económica actual. Y aquí es donde debe retomarse la tesis de FALCÓN en torno a la imputación temporal en el Balance Fiscal. Porque, si el artículo 19 del TRLIS contiene una disciplina autónoma y cerrada sobre la imputación temporal de los componentes negativos del Balance Fiscal, en el que el principio del devengo actúa como regla general, y sólo en casos particulares, previstos en la propia norma, se permite el uso de convenciones distintas, podría pensarse que las provisiones obligacionales no causadas económicamente provocan la imputación temporal de un gasto con anterioridad a su causación económica, implicando la imposibilidad de que puedan ser deducidas en el Balance Fiscal.

En efecto, y como ya hemos señalado anteriormente, en Derecho Contable no es el devengo la única convención conforme a la cual se realiza la imputación temporal y, precisamente en el ámbito de las provisiones para pérdidas de explotación futuras, es el principio de prudencia en su vertiente asimétrica, el que obliga a dotar la provisión respecto a un gasto no causado

457. Por este motivo no puede compartirse el criterio de la Dirección General de Tributos en su resolución de 9 de junio de 1997 que niega la deducibilidad fiscal de una provisión para pérdidas en promociones inmobiliarias (provisión por pérdidas de explotación futuras), señalando que: «[...] de acuerdo con el artículo 13 de la Ley 43/1995, en la medida en que constituyen pérdidas de la actividad estimadas o previsibles, en tanto no se realicen, no constituyen gastos deducibles a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». El hecho de que se trate de una provisión por pérdidas de explotación futuras en absoluto justifica que éstas sean estimadas o previsibles; antes al contrario, en gran cantidad de ocasiones el quebranto puede considerarse cierto en el momento de dotar la provisión.

económicamente⁴⁵⁸. En esa medida, la dotación de una provisión obligacional en un momento anterior al devengo efectivo del gasto al que pretende hacerse frente no será admisible en el Balance Fiscal y dicho gasto sólo podrá deducirse en el momento de su devengo.

Desde luego debe reconocerse que de este razonamiento no se deduce, al menos de forma directa, si el principio de devengo precisa el nacimiento jurídico o, exclusivamente, el nacimiento económico del gasto, pérdida o quebranto futuro. Ésa constituye, en todo caso, una cuestión, de tan hondo calado, que resulta imposible su tratamiento en este lugar, aunque sí debe hacerse notar que, frente a las corrientes jurídico-formalistas que imperan en nuestra doctrina⁴⁵⁹, al-

458. En la doctrina alemana se reconoce de forma generalizada: ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung. Teilband 6. 6 Auflage.* Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 249 Tz. 21, pg. 405. STROBL, Elisabeth. *Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip...*, op. cit., pg. 82. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. 255 (EL 63 Juni 1999). BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., p. 786, § 252, Anm. 11. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar. Band 4 (§ 4 a - § 5 Teil C).* Heidelberg: CF Müller, cop. 1992-2000, § 5 Rdnr. D 1. 44 Erg. Lfg. Mai 1993. GÜNKEL, Manfred. «Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts». En *Steuer-Berater Jahrbuch*, 2001/2002, pg. 352. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht...*, op. cit., §§ 4,5 Rdnr. 860 (52 Erg-Lfg. August 2002). KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 221 (Lfg. 208 November 2002). En la doctrina española: CEA GARCÍA, José Luis. *El principio del devengo en el plan general de contabilidad...*, op. cit., pgs. 29-30, con gran rotundidad. GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos...*, op. cit., pg. 216. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...*, op. cit., pgs. 67-68.

459. En efecto, y dejando al margen la identificación del devengo de ingresos y gastos con el momento de su exigibilidad, lo cierto es que, tanto en la doctrina mercantil, como en la tributaria, predomina en términos casi unánimes la identificación del devengo y el nacimiento de las obligaciones: MORENO CEREZO, Félix. *El impuesto sobre sociedades: régimen general.* Madrid: Pirámide, 1981, pg. 171. BAUTISTA PÉREZ, Fernando. «La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, pg. 642. GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano. «La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades». En *Impuestos*, 1986, I, pgs. 249-250, derivando de esa concepción del principio la crisis del mismo. COLMENAR VALDÉS, Salvador. «El criterio del devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos: una aproximación jurídica a su concepto». En *Impuestos*, 1990, II, pg. 68. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.* Valladolid: Lex Nova, 1992, pg. 134. CAPDEVILA, Montse. *Imputación temporal...*, op. cit., pg. 829. FERREIRO LAPATZA, José Juan (et al.). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial...*, op. cit., pg. 227. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 153. GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos...*, op. cit., pgs. 203-204. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 478, pero a título casi anecdótico.

gunos sectores minoritarios en España⁴⁶⁰, y una mayoría relevante en Alemania⁴⁶¹, proponen la superación de las formalidades jurídico privadas en beneficio de un concepto económico-financiero o sustancial de devengo. En este sentido, quizás no sería descabellado proponer la importación de la fórmula de imputación temporal de gastos y provisiones de MOXTER, para el Balance Fiscal. Según el citado principio un gasto, y por tanto la provisión para hacer frente a la responsabilidad que el mismo representa, debe imputarse temporalmente al ejercicio en el que el mismo contribuye a la obtención de ingresos. Si se enjuicia la fórmula correctamente, se llegará a la conclusión de que en el Balance mercantil semejante posi-

ción resulta insostenible, en la medida en que mutila de forma injustificada el principio de prudencia sobreponiendo el subprincipio de realización (gastos que contribuyen a ingresos *realizados*), pero en el Balance Fiscal puede resultar totalmente aceptable, en la medida en que puede solventar determinados problemas de conflicto a partir de una correcta imputación temporal de los distintos componentes de renta y, señaladamente, de los gastos y provisiones.

Y si observamos correctamente la fórmula que para la imputación temporal ha recogido el artículo 19.1 TRLIS podremos comprobar que la interpretación que sostenemos en ningún caso supera los límites propios de la interpretación, en la medida en que el resultado descrito queda dentro del sentido posible de las palabras del texto legal. En efecto, dicho precepto impone la imputación temporal de ingresos y gastos atendiendo a la corriente real de bienes y servicios pero, añadiendo el debido respeto a la correlación entre ellos. Como vimos más arriba, las provisiones para gastos puras servían a la periodificación y, como vimos, suponían una imposición expresa del principio de correlación de ingresos y gastos. Por su parte, las provisiones para pérdidas de explotación futuras derivaban de forma directa del principio de prudencia, en su vertiente asimétrica, sin que la correlación de ingresos y gastos jugara un papel predominante. Pero, la excepción al principio del devengo que, en el Balance Mercantil, imponía la asimetría (prudencia), principio que según el Código de Comercio y el PGC resultaba preferente, no rige en el Balance Fiscal y signo de ello es que, para la imputación temporal de gastos y provisiones, el artículo 19 TRLIS no reconoce excepciones al devengo. De ese modo, los gastos no causados económicamente no pueden ser deducidos en la medida en que no se han devengado. No se trata, como puede verse, de una reinterpretación fiscal (fiscalista) del principio de devengo, sino del hecho de que el TRLIS no ha previsto una excepción que, sólo desde la lógica de protección de los acreedores sociales, propia del Balance Mercantil, adquiere pleno sentido.

- Las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable.

Realmente poco debe añadirse a lo ya dicho respecto a estas reducciones de valor. Tuvimos ocasión de analizar que, si bien no daban lugar a una reserva oculta desde la perspectiva de la valoración, sí que podían entrañar conflictos en el ámbito concreto de la imputación temporal. Porque, y en este caso no procede discusión alguna, pues el propio artículo 196.2 de la LSA se encarga de dejarlo claro, esta reducción de valor sí supone, por definición, una anticipación de pérdidas de valor futuras. En esa medida, las reducciones de valor reflejadas no pueden entenderse devengadas y no resultarán deducibles en el Balance Fiscal, por razones idénticas a aquellas que justificaban la imposibilidad de deducir provisiones para gastos no causados económicamente (devengados) en el momento de la dotación.

460. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades (comentarios y casos prácticos)*. Tomo II. 3ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1991, pg. 791. CEA GARCÍA, José Luis. *El principio del devengo en el plan general de contabilidad...*, op. cit., pgs. 44-57. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...*, op. cit., pgs. 272-275, aunque en términos muy restrictivos. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...*, op. cit., pgs. 66-67, aunque en términos casi eclécticos reconociendo relevancia a los criterios jurídicos, sobre todo, respecto a los ingresos.

461. HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer...*, op. cit., § 5, Anm. 60 r [17], con citas abundantes de jurisprudencia del *Reichsfinanzhof*, demostrando que la teoría de la causación económica cuenta con gran tradición en el Derecho Tributario alemán. MOXTER, Adolf. *Periodengerechte Gewinnermittlung...*, op. cit., pgs. 456-457. HERZIG, Norbert. *Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen. In Der Betrieb*, 1990, pg. 1347. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung...*, op. cit., pgs. 290-291, aunque de forma muy tímida y rechazando de forma explícita la fórmula de MOXTER. JANKE, Madeleine. *Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht...*, op. cit., pgs. 230-231, aunque casi con resignación frente a la inexistencia de criterios objetivos. CLEMM, Hermann. «Zur Nichtpassivierung entstandener Verbindlichkeiten wegen nachträglicher wirtschaftlicher Verursachung (Realisation) oder: Wie dynamisch ist die Bilanz im Rechtssinne». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pg. 189, aunque no aceptando la fórmula de la alimentación de MOXTER. HERZIG, Norbert. «Das Magische Dreieck der Umweltschutzbilanzierung». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 233-235. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. Teilband 6. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995, § 249 Tz. 67-69, pgs. 420-421, aunque distinguiendo las tres posibles relaciones entre nacimiento de la obligación y causación económica, según que una anteceda o que una anteceda a la otra. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Realisationsprinzip und Rückstellungen...*, op. cit., pgs. 903-908, aunque todo el trabajo se orienta a defender esta tesis. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht...*, op. cit., pg. 301. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 384. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte...*, op. cit., pg. 264. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerlastungsgesetzes...*, op. cit., pg. 167. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme...*, op. cit., pg. 1027. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. D 78-85. 44 Erg. Lfg Mai 1993. GÜNKEL, Manfred. *Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts...*, op. cit., pg. 352.

4. EL MODELO DE RELACIONES ENTRE BALANCE FISCAL Y MERCANTIL COMO FORMA DE HACER EFECTIVO EL DEBER DE «INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN»

El modelo de relaciones propuesto entre Balance Mercantil y Balance Fiscal, en su vertiente legislativa pero, sobre todo, en su vertiente aplicativa sirve, a su vez, para cumplir uno de los deberes esenciales del intérprete: la interpretación conforme a la Constitución. En efecto, tanto en la doctrina⁴⁶² como en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional⁴⁶³, la interpretación conforme a la Constitu-

462. En este sentido en la doctrina española: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Tercera Edición. Segunda Reimpresión. Madrid: Civitas, 1991, pg. 102, declarando la prohibición implícita de cualquier construcción interpretativa con un resultado directo o indirectamente contradictorio con los valores constitucionales. PERALTA, Ramón. *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1994, pg. 44, calificando a la interpretación conforme a la Constitución como una exigencia definida en el artículo 9.1 de la Constitución. En la doctrina alemana, en la que se ha procedido (a partir de los años sesenta) a un concienzudo análisis de la interpretación conforme a la Constitución, también se contempla a ésta como un deber: SPANNER, Hans. «Die verfassungskonforme Auslegung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht». En *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 91, 1966, pgs. 505; 506; 507; LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pgs. 338; 340. VOBKUHLE, Andreas. «Theorie und Praxis der verfassungskonformen Auslegung von Gesetzen durch Fachgerichte. –Kritische Bestandsaufnahme und Versuch einer Neubestimmung–» en *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 125, 2000, pg. 179, aunque a título casi anecdótico pues el interés preferente de este trabajo se centra, más que en el mecanismo técnico en sí, en el sujeto que puede realizar la interpretación conforme. En la doctrina tributaria, aunque no existen pronunciamientos expresos sobre la concurrencia de un deber, sí que puede reconocerse esta orientación: BIRK, Dieter; BARTH, Rainer. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar...*, op. cit., § 4, Rz. 19, Lfg. 155 November 1997, señalando: «...Conforme al principio de interpretación conforme a la Constitución, el juez debe preguntarse, una vez aplicadas las reglas de interpretación, en la última fase de su razonamiento, si el sentido atribuido a la norma es conciliable con la Constitución. [...] En este caso (que siendo varios los sentidos posibles uno de ellos sea conforme a la Constitución) resulta obligado elegir aquella opción interpretativa que sea conforme a la Constitución». KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 238, Lfg. 96-Oktober 2001, señalando: «... Siempre que la norma pueda interpretarse conforme a la Constitución y conserve el resultado de dicha interpretación un sentido, no es posible declarar nula la norma. Por lo tanto debe elegirse aquella interpretación que sea conforme a la Constitución».

463. En este sentido: Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 de 13 de diciembre (FJ 18); Sentencia 176/1999 de 30 de septiembre (FJ 3); Sentencia del Tribunal Constitucional 89/1996 de 23 de mayo (FJ Único); Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1996 de 30 de mayo (FJ 5); Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995 (FJ 8); Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1993 de 18 de noviembre (FJ 2); Sentencia del Tribunal Constitucional 238/1992 de 17 de diciembre (FJ 1); Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1988 de 8 de junio (FJ 3); Sentencia del Tribunal Constitucional 253/1988 de 20 de diciembre (FJ 4); Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1988 de 16 de febrero (FJ 2); Sentencia del Tribunal Constitucional 115/1987 de 7

ción aparece como un deber, siempre y cuando se den las circunstancias necesarias para su aplicación como criterio interpretativo. Y este carácter imperativo de la interpretación conforme a la Constitución del ordenamiento ordinario no puede ser puesto en entredicho, como ha querido algún sector minoritario de la doctrina alemana⁴⁶⁴, por el hecho de reconocer que la interpretación conforme a la Constitución es un verdadero criterio de interpretación. El hecho de que, en los términos que veremos a continuación, cualquier aplicador del Derecho, además de aplicar los criterios tradicionales, pueda adaptar el resultado del proceso interpretativo a las exigencias constitucionales, en absoluto implica que el recurso a este último criterio sea voluntario o, dicho en otras palabras, que la interpretación del ordenamiento ordinario conforme a la Constitución no suponga un deber del aplicador. Esta idea de la interpretación conforme a la Constitución como un deber se ve reforzada por el propio artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en el que se establece: «La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos».

La interpretación conforme a la Constitución puede definirse de forma sencilla. En suma, este criterio de interpretación que, como sabemos, implica también un deber, supone que, en aquellos casos en los que los criterios conocidos de interpretación («literal»⁴⁶⁵, histórico, sistemático y teleológico) puedan conducir a varios resultados posibles, deberá elegirse, precisamente, aquél que sea conforme a la Constitución. En definitiva, y reconduciendo el criterio a los conceptos manejados en este mismo trabajo, supone que, entre los diversos sentidos posibles de un enunciado legal, deberá elegirse aquél que sea conforme a las normas constitucionales frente al que no lo sea⁴⁶⁶.

de julio (FJ 1); Sentencia del Tribunal Constitucional 108/1986 de 29 de julio (FJ 13); Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985 de 26 de noviembre (FJ 5).

464. SKOURIS, Wassilios. *Teilnichtigkeit von Gesetzen*. Berlín: Duncker & Humblot, 1973, pgs. 114-120.

465. Ya hemos mostrado más arriba nuestras reservas respecto a que el literal pueda considerarse como un criterio autónomo de interpretación.

466. En este sentido se pronuncia la doctrina en España: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma...*, op. cit., pg. 96. PERALTA, Ramón. *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme...*, op. cit., pg. 44. En el mismo sentido la doctrina alemana: LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 338. BIRK, Dieter. *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht*. En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1990, pg. 303. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1255-1256. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 100. BIRK, Dieter. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar...*, op. cit., § 4, Rz. 19, Lfg. 155 November 1997. VOBKUHLE, Andreas. *Theorie und Praxis der verfassungskonformen Auslegung...*, op. cit., pgs. 180-181. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 238, Lfg. 96-Oktober 2001.

Y si contrastamos la definición aportada de este criterio de interpretación con las conclusiones y razonamientos expuestos a lo largo de este capítulo llegaremos a la conclusión de que, en definitiva, el sistema de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal que hemos defendido, desemboca, precisamente, en la interpretación conforme a la Constitución de las normas que disciplinan el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En efecto, y como ya sostuvimos al iniciar el estudio de las relaciones entre Balances desde una perspectiva aplicativa, los hechos de la realidad que interesan al Impuesto sobre Sociedades, permiten, en gran cantidad de casos, ser calificados conforme al supuesto de hecho de la norma contable y de la norma fiscal. Y los ámbitos de conflicto que se detectaron en el primer epígrafe del trabajo (concepto de coste histórico, provisiones para gastos de explotación futuros, reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable, etc.) permiten decidir cuál de los conjuntos normativos resulta aplicable, llegando a la conclusión, conforme al principio de capacidad económica, de que debe ser la norma fiscal, dentro de los límites que marca el sentido posible de las palabras, la que resulte de aplicación. Así, la construcción propuesta no sólo resulta coherente desde un punto de vista lógico-jurídico sino que, además, permite cumplir un deber hermenéutico fundamental que no es otro que el de la interpretación conforme a la Constitución.

A la misma conclusión podría llegarse, a mi juicio, cuando el ámbito de conflicto puede resolverse mediante una interpretación adecuada de la propia normativa contable (concepto de activo, ayudas contables, opciones de activación, revalorizaciones contables voluntarias, valoración de existencias, conjeturas sobre período de vida útil y método de amortización, etc.). Las reglas contables admiten interpretaciones diversas pero, sólo los resultados de la interpretación propuestos satisfacen, de un lado, los propios principios del Derecho Contable y, de otro, en lo que aquí interesa más, las exigencias del principio de capacidad económica.

Capítulo III

Las consecuencias del sistema de relaciones entre la base imponible del IS y el resultado contable en el procedimiento de gestión tributaria: la potestad de determinación del resultado contable (art. 143 TRLIS)

1. LA POTESTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE COMO CONSECUENCIA, EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO FORMAL, DEL NUEVO RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Junto a las novedades materiales que tuvimos ocasión de estudiar en el primer capítulo de este trabajo, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, introdujo una norma de formulación sencilla, pero que ha dado lugar a interpretaciones diversas y a uno de los debates más enconados de cuantos se han desarrollado en los casi ocho años de vida de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este precepto indicaba, en su redacción original, que «A los solos efectos de determinar la base imponible, la administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas previstas en el artículo 10.3 de esta ley». Como ya señalamos en el primer capítulo del trabajo, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social dio nueva redacción al precepto, que ha quedado redactado de la siguiente manera: «A los efectos de determinar la base imponible la Administración Tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley». De ese modo no se ha alterado, en absoluto, la potestad.

Independientemente de las razones que condujeron a semejante reforma, y de los efectos de la misma, sobre los que ya nos hemos pronunciado más arriba, debe hacerse notar que el citado precepto que tipifica la potestad o, mejor aún, la

facultad de determinación del resultado contable, constituye una consecuencia lógica, en el procedimiento de gestión tributaria, de las novedades materiales que la Ley 43/1995 ha introducido en la base imponible del Impuesto. No existe razón alguna para la estupefacción y la preocupación generalizada que el citado precepto ha generado en la doctrina. Porque, si las normas contables (a las que remite el artículo 10.3 del TRLIS) componen, junto a los ajustes extracontables, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto, lógico será que la Administración Tributaria pueda determinar el resultado contable que, no se olvide, no es más que una consecuencia, cifrada y numérica de la aplicación correcta y ordenada de las normas contables. En definitiva, y como intentaremos demostrar en las páginas que siguen, el artículo 143 del TRLIS no difiere de la potestad liquidatoria que pueda ejercitar la Administración Tributaria, respecto a cualquier tributo autoliquidable o no porque, a pesar de su reconocimiento separado en una ley especial, no deja de ser una facultad de la potestad liquidatoria.

2. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE: EL ARTÍCULO 143 TRLIS COMO FACULTAD DE LA POTESTAD LIQUIDATORIA

Como ya hemos dicho, el reconocimiento en el artículo 143 del TRLIS de la facultad de determinación del resultado contable ha provocado, en la doctrina española, una discusión enconada sobre determinados aspectos de la misma, en la medida en que, desde diversas ópticas, ha pretendido dotarse a la facultad de atribuciones y características muy particulares que, a nuestro juicio, no guardan ninguna relación con su naturaleza real. A ello se añade, como veremos también, que sobre el artículo 143 TRLIS se han pretendido cargar las tintas por parte de aquellos que no enjuician favorablemente el nuevo régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Casi desde la aprobación de la Ley 43/1995, la doctrina ha intuido, con mayor o menor fortuna, la posibilidad de que el artículo 148 de la LIS, más que una potestad autónoma con perfiles propios, constituyera, en realidad, una facultad adicional, incardinada en potestades de gestión ya previstas por la normativa tributaria¹. Sin embargo, y aunque éste constituía a mi juicio el camino correcto, la

imprecisión terminológica y conceptual, en algunos casos, y los prejuicios sobre el sistema de determinación de la base imponible en otros, han provocado que no siempre se haya sabido encajar la «nueva» facultad en la potestad correspondiente.

Por lo que hemos visto hasta el momento, la determinación administrativa del resultado supone la aplicación de las normas contables a los hechos contables (supuestos de hecho) de la empresa. La causa del ejercicio de esta potestad, como veremos en las siguientes páginas, puede ser de carácter fáctico o de carácter jurídico. Es decir, la necesidad de que la Administración Tributaria aplique la normativa contable puede derivar de que, en sede de comprobación e investigación, se haya descubierto que la realidad subyacente a la contabilidad es distinta a la que reflejan los documentos contables rendidos por el sujeto pasivo o, de una incorrecta aplicación de la normativa contable. En cualquier caso, la potestad de determinación del resultado contable es una potestad de aplicación de normas.

El iter procedimental típico de la aplicación de las normas jurídicas supone el desarrollo de un silogismo, denominado por LARENZ silogismo de determinación de la consecuencia jurídica, en el que la premisa mayor constituye una norma jurídica completa y la premisa menor la subordinación de un hecho concreto bajo el supuesto de hecho de la norma². Sin embargo, existe un silogismo anterior, el de subsunción, que supone la obtención de la premisa menor. En él se trata de conocer en qué medida el hecho de la realidad concuerda con las notas características del supuesto de hecho de la norma. Se trata de saber en qué medida el hecho de la realidad es un caso del supuesto de hecho.

comprobatorias que la Administración ya tuviera atribuidas, aunque rechazando esta posibilidad por conducir, a su juicio, a la inutilidad del propio precepto. PONT MESTRES, Magín. «Acercas de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades». En *Gaceta Fiscal*, núm. 147, octubre de 1996, pg. 68, que identifica al artículo 148 de la LIS con potestades administrativas de gestión preexistentes. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 1997, pg. 12, adscribiendo la facultad al procedimiento de comprobación. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible». En *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid. Lex Nova, 1997, pgs. 224-225, que no alberga ninguna duda respecto a la adscripción de la determinación administrativa del resultado contable al procedimiento de liquidación. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid Tecnos, 1999, pgs. 355-356, calificando según parece al artículo 148 de la LIS como facultades adscritas al procedimiento de comprobación. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I). Comentarios y casos prácticos*. 4ª edición. Madrid. Centro de Estudios Financieros, 2004, pgs. 492-493, considerando a la potestad de determinación del resultado contable como manifestación de la potestad de comprobación.

2. LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho* (Traducción de Marcelino RODRÍGUEZ MOLINERO). Barcelona. Ariel, 1994, pg. 266.

1. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 8, 1996, pgs. 6-7, que, aun de forma tangencial, por dos veces deja entrever que la determinación del resultado contable supone actividad liquidatoria. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5, 1996, pg. 16, contemplando la posibilidad de que el artículo 148 se refiera a facultades estrictamente

Pues bien, el descubrimiento o la comprobación de que el hecho de la realidad ha ocurrido efectivamente, y en qué medida ha ocurrido, corresponde al ámbito de la comprobación e investigación tributarias. Es decir, conocer si la realidad que el sujeto pasivo dice que subyace a sus documentos contables es tal realidad, corresponde a la potestad de comprobación e investigación. En este sentido, resultan muy ilustrativas las palabras del Prof. RAMALLO al indicar que la facultad del artículo 148 de la LIS es claramente diferente de las facultades recogidas en el artículo 139.2 de la misma Ley que habilita a la Administración para realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad³.

Sin embargo, los silogismos de subsunción y de determinación de la consecuencia jurídica se enmarcan en la potestad liquidatoria que, a mi juicio, y en lo que aquí interesa, puede ser definida como el apoderamiento a la Administración Tributaria para, una vez conocidos los hechos imponible reales, y cuantificados éstos por los órganos de comprobación, se apliquen, de un lado, el silogismo de subsunción, a efectos de conocer si ha nacido la obligación tributaria (si se ha realizado el hecho imponible normativo) y, de otro, el silogismo de determinación de la consecuencia jurídica que a estos efectos es la cuota⁴. El silogismo de determinación de la consecuencia, en Derecho Tributario, presenta perfiles particulares. Supone, en realidad, todo un conjunto de silogismos que obedecen, a su vez, a diversas normas tributarias. De un lado, aparecen las normas que disciplinan el régimen de determinación de la base imponible, es decir, el conjunto de normas que permiten el tránsito de la base imponible normativa a la base imponible fáctica, en los términos ya vistos. De otro, las prescripciones que regulan los tipos de gravamen y las deducciones y bonificaciones.

Como ya vimos más arriba las normas contables integran el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, junto a los ajustes extracontables. En la medida en que la determinación del resultado con-

table supone la elaboración de silogismos de determinación de la consecuencia jurídica, por tratarse de la aplicación concreta de normas que integran el régimen de determinación, podemos decir que esta actividad es materialmente liquidatoria. Puede concluirse pues que la determinación del resultado contable es una facultad, en el sentido de poder particular comprendido dentro de una relación jurídica o derecho subjetivo (en este caso potestad administrativa) pero no autónoma de éstos, integrada en la potestad liquidatoria⁵.

Es cierto, desde luego, como se ha querido hacer ver en repetidas ocasiones⁶, que la determinación del resultado contable no es más que una facultad de la potestad liquidatoria y que, en esa medida, su reconocimiento expreso puede resultar ocioso. Sin embargo, esa apreciación no justifica ni rechazar por completo la tipificación particular de la potestad ni, mucho menos, ampliar el supuesto habilitante de la potestad para convertirlo en una habilitación en blanco a la Administración, carente de límites. Aun cuando la determinación del resultado contable constituya una facultad de la potestad liquidatoria debe hacerse notar que la misma recae sobre normas mercantiles y que, por mucha remisión que exista, mantienen tal naturaleza. Si el artículo 10.3 opera una remisión del tipo que hemos visto, e integra, en el régimen de determinación de la base imponible, las normas contables mercantiles, es de todo punto lógico que la potestad liquidatoria en el Impuesto sobre Sociedades actúe sobre esas normas; sin embargo, para evitar reticencias innecesarias, reticencias que, por otro lado, se han producido incluso reconociendo la propia potestad, resulta de todo punto acertada la opción que ha tomado la Ley 43/1995 al tipificar la potestad de forma separada.

La naturaleza jurídica atribuida en estas líneas a la determinación administrativa del resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades, no sólo permite explicar la facultad de una forma ordenada y correcta, completando, cuando sea necesario, su régimen fragmentario, sino que, además, puede ser utilizada para desmentir algunos de los rasgos y características que algunos sectores de la doctrina española le han atribuido. Nos referimos, en concreto, a dos posiciones doctrinales que, desde puntos de vista muy diversos, han pretendido ofrecer esquemas explicativos del artículo 148 de la LIS. Conviene que las estudiemos por separado.

3. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1996, pgs. 548-549.

4. Seguimos el esquema silogístico propuesto por el Prof. RAMALLO. Señala este autor: «Esta subsunción, y en contra de una extensa doctrina, no está constituida de un único proceso, sino que requiere un doble razonamiento silogístico en la aplicación de los tributos. En primer lugar, tendremos que efectuar un razonamiento cuyas premisas serán el hecho imponible legal y el hecho imponible real, siendo la conclusión la subsunción o no del segundo en el primero y, en consecuencia, el nacimiento o no de la obligación tributaria. En segundo lugar, deberemos realizar otro razonamiento, cuyas premisas serán la base imponible normativa y, de nuevo, el hecho imponible real, siendo la conclusión a la que se llega la base imponible fáctica, es decir, el elemento netamente variable, para la cuantificación de la prestación». RAMALLO MASSANET, Juan. «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pg. 621.

5. Ésta es la conclusión a la que, por otro lado, ha llegado la incipiente doctrina administrativa en torno a la potestad estudiada: Resolución del TEAC de 18 de marzo de 2003 (FD 4º) y Resolución del TEAC de 25 de abril de 2003 (FD 3º).

6. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pg. 16, que sobre la base del rechazo de una interpretación que conduzca a la inutilidad del artículo 148 LIS, elabora su particular tesis sobre el carácter omnímodo de la potestad que nos ocupa. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 355, rechazando la posición de PONT MESTRES que, como sabemos, identifica la determinación del resultado contable con potestades administrativas de gestión ya existentes.

a) La determinación del resultado contable como potestad incondicionada de la Administración Tributaria. Poco tiempo después de aprobarse la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, empezó a desarrollarse una posición doctrinal, radicalmente opuesta a la determinación material y que, como no podía ser de otra forma, extendió sus críticas también a las consecuencias procedimentales del nuevo régimen de determinación de la base imponible. Esta posición, encabezada por el Prof. FERREIRO, y que ya ha sido objeto de análisis en el segundo capítulo de este trabajo, ve en la potestad recogida en el artículo 148 de la LIS una habilitación ilimitada a la corrección administrativa del resultado contable. En este sentido, deben entenderse las palabras del Prof. FERREIRO: «*El contribuyente puede llevar una contabilidad impoluta, habiendo ejercitado en ella todas las operaciones que el PGC, todo menos una norma rígida, le permita. Pero la Administración puede después, en el procedimiento de comprobación, rehacer esta contabilidad y, aun dejándola sin tacha en otros ámbitos (notoriamente el mercantil), determinar otra base imponible aplicando otros criterios dentro de las opciones que el PGC permite*»⁷.

Ya tuvimos ocasión de manifestarnos más arriba sobre la posición del Prof. FERREIRO, cuando tratamos el problema desde una perspectiva sustantiva. Sin embargo ahora, desde una óptica estrictamente procedimental, las críticas no son distintas. En la posición del Prof. FERREIRO, como en la de otros sectores de la doctrina española⁸, late una concepción errónea de la contabilidad o, más bien, una percepción muy limitada del fenómeno contable. En efecto, el Prof. FERREIRO concibe la contabilidad desde su acepción meramente fáctica y técnica y así se entienden afirmaciones como la siguiente: «*Las normas contables en todo el mundo, salvo en España, son simples técnicas de registro, de empleo elástico existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados– a un mismo hecho registrable*»⁹. Y desde esa perspectiva, en la que la contabilidad no representa más que una técnica adicional en la gestión de la empresa, que queda al margen del mundo del Derecho, pueden entenderse los peores augurios del Profesor FERREIRO que no comparto. En efecto, si la contabilidad resulta un mecanismo téc-

nico adicional plagado de opciones incondicionadas, orientadas al cumplimiento de las políticas empresariales (¿políticas de balance?) sería un absurdo hacer depender la base imponible del resultado contable y un abuso que la Administración pudiera tomar parte, sin límites, en la determinación de un resultado contable de carácter marcadamente extrajurídico.

A estas alturas del trabajo, es ocioso volver a plantear la naturaleza indudablemente jurídica de la contabilidad pues resulta, a todas luces, evidente la existencia de un Derecho Contable integrado en el Derecho Mercantil. Lo realmente preocupante de la posición del Prof. FERREIRO son las consecuencias que, en posteriores trabajos, se han querido derivar de la plena asunción del concepto equivocado de contabilidad que criticamos. En efecto, la doctrina, al estudiar el artículo 148 de la LIS, no ha asumido la amplitud intolerable que el Prof. FERREIRO atribuye a la potestad de determinación del resultado contable, pero sí se ha visto condicionada por los puntos de partida expuestos. En este sentido constituye ya casi un tópico el negar la posibilidad a la Administración de alterar las concretas opciones ejercitadas por la empresa en su contabilidad¹⁰. Las opciones contables aparecen así como la consecuencia lógica de una disciplina (la contabilidad) no jurídica o, al menos, no enteramente juridificada. El resultado calculado por la empresa parece prácticamente invariable, salvo por lo que respecta a las falsedades y omisiones y a la aplicación incorrecta de las normas contables respecto a las que la doctrina parece no plantear excesivos problemas para la corrección vía artículo 148. Si se analiza lo dicho hasta el momento, sobre todo en el segundo capítulo, podrá observarse la endeblez conceptual de la posición que criticamos: de un lado se reconoce la posibilidad de actuar la potestad de determinación por vul-

7. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pg. 16.

8. En el mismo sentido: NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 12, con un concepto algo extraño de la contabilidad a la que se atribuye (parcialmente) carácter jurídico. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 226, con cita expresa de NAVAS VÁZQUEZ. GARCÍA NOVOA, César. «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS». En *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*/coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ. Granada: Comares, 1998, pg. 191, aunque en este último caso de forma muy matizada, en la medida en que GARCÍA NOVOA parece reconocer la dimensión jurídica de la contabilidad, aunque haga referencia a reglas contables no juridificadas.

9. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pg. 13.

10. En este sentido: FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 6. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 226. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 13. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista General de Derecho*, núms. 628-629, 1997, pg. 487. GOTA LOSADA, Alfonso. «La base imponible. Concepto y determinación de la base imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: Presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias». En *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Volumen 3. Madrid: Expansión, 1997, pg. 82. COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Cedecs, 1997, pg. 147. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. «Impuesto sobre Sociedades (I)». En *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*. 14ª edición. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 398. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 128. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 de la LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables». En *Estudios Financieros*, núm. 182, 1998, pg. 67. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 349-351.

neraciones de la normativa contable pero, acto seguido, se niega la posibilidad de corregir las opciones ejercitadas. Así, la doctrina española mayoritaria asume un concepto de opción contable que el propio sistema de Derecho de Balances obliga a abandonar pues, como vimos, gran parte de los supuestos derechos de opción no son tales y las alternativas aparentes quedan reducidas por imposiciones derivadas del principio de imagen verdadera y fiel (valoración de existencias, métodos de amortización, concepto de activo, etc.) o del de prudencia¹¹. Y no tendría ninguna lógica que si la empresa se ve constreñida por estos límites al ejercitar sus «opciones» contables no pudiera (y debiera) la Administración Tributaria contemplar los mismos principios al determinar la base imponible del impuesto, operación que requiere, como es lógico, la averiguación previa del resultado contable. Y, frente a esta realidad, no parece razonable oponer que la determinación del resultado contable supone el ejercicio de todo un conjunto de valoraciones «absolutamente subjetivas» y que sólo competen, en consecuencia, a la empresa¹². En efecto, ya hemos tenido ocasión de comprobar, en el segundo capítulo de este trabajo, que las opciones, habitualmente estudiadas en el seno del Derecho de Balances, no constituyen, en todo caso, tales opciones en términos de libertad absoluta de elección, en la medida en que la propia realidad de la empresa obliga a restringir las alternativas posibles. Pero es que además, ya vimos que en aquellos casos en los que, a pesar de las imposiciones de la realidad económico-financiera de la empresa, aún pervivan dudas sobre el registro o la valoración de una partida, el principio de prudencia despliega sus efectos de forma plena imponiendo la no activación, la inclusión en el pasivo o la valoración más alta o más baja de entre las posibles, dependiendo de que se tratara de partidas de activo o de pasivo. Y, desde luego, no es lógico pensar que la Administración no pueda, en el ejercicio de las potestades que le han sido reconocidas legalmente, aplicar los principios de prudencia y, sobre todo, de imagen verdadera y fiel. Quizás pueda entenderse mejor esta idea si se ilustra con un ejemplo.

Piénsese en una empresa dedicada al comercio mayorista de existencias perecederas. Al valorar las existencias finales se decide aplicar el método LIFO que, como sabemos, en un contexto inflacionario, permite contabilizar una menor variación de existencias, determinando un resultado menor y, consiguientemente, una menor tributación. Siguiendo las tesis mayoritarias en la doctrina española, la Administración no podría corregir la opción ejercitada por la empresa y, aun

11. Al estudiar el supuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable tendremos ocasión de analizar las relaciones que pueden establecerse entre los principios contables (principio de imagen verdadera y fiel, principio de prudencia y principio de uniformidad) y los derechos contables de opción.

12. En este sentido: NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 11.

cuando en el caso fuera evidente que el flujo real del almacén se acerca, necesariamente, al patrón FIFO, debería respetarse la más que segura constitución de reservas ocultas, contraria al principio de imagen verdadera y fiel y, desde luego, al de capacidad económica. A mi juicio, no puede existir ningún impedimento a que la Administración tributaria corrija, en este supuesto particular, el resultado contable contabilizando las existencias según el método FIFO, que es el que, sin duda, imponen los principios contables más elementales en el caso¹³.

Debe reconocerse que no en todos los casos existen alternativas tan claras como en el expuesto pero, desde luego, esta realidad no puede hacer perder de vista que las opciones contables no pueden entenderse como opciones absolutas. Y esta idea debe apuntarse distinguiendo, convenientemente, el concepto de derecho de opción, propio del Derecho Tributario, y el del Derecho de Balances¹⁴. Si se analizan con cierto detenimiento los derechos de opción que reconoce el ordenamiento tributario, podrá entenderse rápidamente cuál es el sentido que, en esta rama del Derecho, debe darse a los mismos. En efecto, las opciones por los distintos regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas del IRPF (art. 26 del TRLIRPF), la de la tributación conjunta en el mismo impuesto (art. 85 del TRLIRPF), o la opción entre la devolución del exceso de IVA soportado o el traslado del saldo al período de liquidación siguiente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 99.5 LIVA), por citar algunas de las más relevantes, guardan entre sí una extraordinaria similitud en lo que a su estructura se refiere. En efecto, se trata de normas que, una vez constatada la verificación del presupuesto de hecho, permiten al contribuyente seleccionar la consecuencia jurídica de entre dos o más alternativas. Esta idea se contiene en algunas de las definiciones que del concepto de opción fiscal ha elaborado la doctrina alemana. En este sentido, el Prof. BIRK señala que puede hablarse de un derecho de opción impositivo cuando la subsunción (del hecho imponible real, entiendo) bajo el hecho imponible previsto en la norma impositiva no conduce de forma necesaria a una determinada consecuencia jurídica sino, más bien, a una opción del obligado tributario de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles¹⁵.

13. Manifiestamente en contra de esta posibilidad precisamente para las existencias no identificables de modo individualizado: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 5.

14. Los distintos derechos de opción han sido identificados por ciertos sectores de la doctrina al tratar de justificar la relativa libertad concedida al empresario en el nuevo sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 7.

15. BIRK, Dieter. «Besteuerung nach Wahl» als verfassungsrechtliches Problem». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1984, B. I (Heft 23), pg. 1325. En el mismo sentido KUMMER, Wolfgang. *Steuerliche Wahlrechte*. Berlin: Diss, 1966, pg. 3. ROSE, Gerd. «Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der

Y, si se analizan con detenimiento las opciones que tradicionalmente se han considerado tales en el Derecho de Balances europeo, habrá que concluir que muchas de ellas, quizás la mayoría, no encajan en el concepto. Ello ocurre, como ya adelantamos, al menos en dos grupos de casos muy definidos.

En primer lugar, debe hacerse alusión a aquellos casos en los que se trata de dilucidar si el hecho de la realidad es o no subsumible en el supuesto de hecho de la norma. En estos casos, se requiere, normalmente, una doble tarea de concreción. De un lado, suele ser necesaria la interpretación de un concepto jurídico indeterminado contenido en el supuesto de hecho de la norma. De otro, se requiere una actividad calificatoria que permita comprobar si las notas distintivas de la hipótesis normativa se verifican en el hecho de la realidad, haciendo posible la subsunción y, por tanto, la atribución de la consecuencia jurídica al hecho concreto. Éste es el caso paradigmático de las supuestas opciones de activación. En efecto, ya tuvimos ocasión de comprobar que uno de los problemas esenciales de las normas que regulaban la activación en el Derecho Contable era, precisamente, concretar las notas definitorias del concepto de activo que se convertía, por su propia indefinición, en un concepto jurídico indeterminado. Una vez determinado(s) el (los) criterio(s) de activación debe contrastarse si en el hecho de la realidad concurren los mismos. Pero lo importante es que si la subsunción es posible, porque así se deduce de la actividad calificatoria, no concurre opción alguna y podemos entender que el Derecho de Balances impone la activación.

Un segundo caso, algo más complejo, es el de las opciones orientadas a fines. En este caso la norma que reconoce la «opción» presenta la estructura clásica de un derecho de opción, de tal modo que, verificado el presupuesto de hecho, se ofrecen diversas consecuencias jurídicas posibles, haciéndolas depender de la elección concreta ejercitada por el empresario. Sin embargo, y a diferencia de los derechos de opción fiscales definidos más arriba, en este caso la elección entre las diversas alternativas no es enteramente libre, pues diversos principios contables se oponen a que así sea. Tendremos ocasión de analizar estos problemas más adelante pero ahora debemos apuntar que el principio de continuidad y los ya citados principios de prudencia y, sobre todo, de imagen fiel, impiden, desde el propio sistema, que la elección sea enteramente libre. En un paralelismo,

mo, que ya hemos utilizado anteriormente, puede decirse que estos tres principios juegan un papel para los «derechos de opción contable» semejante al que la prohibición de arbitrariedad juega como límite a las potestades administrativas discrecionales.

Creemos haber dejado clara la radical diferencia entre las opciones fiscales y los derechos de opción que contiene el Derecho de Balances. Esa diferencia justifica que las conclusiones (correctas) que tradicionalmente se han venido elaborando respecto a las primeros, es decir, libertad incondicionada del contribuyente e imposibilidad de corrección administrativa, no valgan para las segundas. Ni la libertad del empresario es total en el ejercicio de las opciones ni a la Administración le está vedada en términos absolutos la corrección de las opciones ejercitadas por el primero.

De ese modo, no sólo debe rechazarse la posición extrema del Profesor FERREIRO sino también otras, algo más moderadas, pero que, en todo caso, parten de una idéntica concepción de la contabilidad. En efecto, en la posición del Prof. NAVAS laten aún ciertas reticencias respecto a la juridicidad de la contabilidad. En este sentido ha señalado: «... dejando absolutamente claro que en todo lo que la contabilidad no tiene contenido normativo, bien porque ofrece distintas alternativas técnicas bien porque existen dudas razonables sobre supuestos concretos, bien, en fin, porque existan, incluso, lagunas acerca del modo de contabilizar no puede pretenderse la vigencia de ningún principio de calificación [...]»¹⁶. No podemos admitir semejante posición. La existencia de alternativas (opciones), de conceptos dudosos (indeterminados) o de lagunas no pueden, en ningún caso, privar de juridicidad a las decisiones contables. Las opciones ejercidas por la empresa en el ámbito de sus cuentas anuales son decisiones jurídicas pues son atribuidas por el Derecho y, sobre todo, son limitadas por el mismo. De igual manera, y sobre la base de los mismos límites jurídicos, puede la Administración controlar el ejercicio de las «opciones» contables corrigiendo el mismo, en los términos que ya hemos adelantado y que se estudiarán en profundidad a lo largo de este capítulo.

2) La determinación del resultado contable como «principio de calificación contable». Existe una segunda posición doctrinal en torno a la potestad recogida en el artículo 148 de la LIS que la identifica con lo que se ha dado en llamar principio de calificación contable. Esta posición, encabezada por GOTA LOSADA¹⁷, y seguida de forma más o menos fiel por otros sectores de la doctrina¹⁸, identifica al

Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1979, pg. 53. MICHELS, Rolf. *Steuerliche Wahlrechte: Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungshilfen*. Wiesbaden: Gabler, 1982, pgs. 40-41. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Die Qual der Wahl: Zur steuerrechtlichen Behandlung von Wahlrechten». En *Deutsches Steuerrecht*, 1992, pg. 1418. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtsstaatliche Grundlagen*. Köln: Otto Schmidt, 1993, pg. 507.

16. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 12.

17. GOTA LOSADA, Alfonso. «La base imponible...», *op. cit.*, pgs. 77-78.

18. GONZÁLEZ CAYUELA, M. C. «Algunas reflexiones sobre la importancia del resultado contable en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». En *Gaceta Fiscal*, núm. 143, 1996, pg. 200. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...»,

artículo 148 de la LIS con el principio de calificación tradicionalmente recogido en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, según el cual: «*El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia*» (art. 2.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Sin perjuicio de su relevancia para el problema de los contratos anulables o nulos, tema que ya ha sido objeto de análisis parcial más arriba, tanto el artículo 2.1 de la LITPAJD como el artículo 13 de la LGT posibilitan que el Derecho Tributario no dependa estrictamente de los tipos contractuales en los que los contribuyentes pretendan subsumir los negocios jurídicos mediante los cuales articulan sus relaciones económicas. En esa medida, puede decirse que tal precepto habilita la calificación de los hechos de la realidad, pues permite que la Administración contraste las notas distintivas de dichos hechos, con las de tipos contractuales distintos a los reclamados por las partes. Sin embargo, esta calificación no puede identificarse plenamente con las facultades que a la Administración tributaria atribuye el artículo 143 del TRLIS y, no tanto porque este precepto no habilite la calificación administrativa, como porque, en realidad, las facultades atribuidas a la Administración por el mismo son mucho más amplias.

Parece haber quedado claro, tanto en la Teoría general del Derecho como en el seno del Derecho Tributario, que la calificación no es más que la puesta en correspondencia del hecho de la realidad y la hipótesis normativa, en orden a decidir si la consecuencia jurídica que se anuda a la hipótesis abstractamente formulada debe atribuirse también al hecho de la realidad¹⁹. Y si se observan las facultades que

op. cit., pg. 487, aunque en un sentido muy distinto al que atribuye al principio la doctrina tributaria. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pgs. 224-227, aunque el desarrollo de la cuestión desemboca en una posición bien diferente de la de GOTA LOSADA. GARCÍA NOVOA, César. «La imputación temporal de ingresos...», *op. cit.*, pg. 193. MALVÁREZ PASQUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 66. FERREIRO LAPATZA, José Juan y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial...*, *op. cit.*, pg. 398. SÁNCHEZ GUILLÉN, María Dolores. *La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*. Madrid: Civitas, 2005, pg. 149.

19. En la Teoría General del Derecho: LARENZ, Karl. «Metodología de la ciencia del Derecho...», *op. cit.*, pg. 267. ENGISCH, Karl. *Introducción al pensamiento jurídico*. Traducción de Ernesto GARZÓN VALDÉS. Madrid: Guadarrama, 1967, pgs. 61-85. En la doctrina tributaria: KRUSE, Heinrich Wilhelm. «Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1975/1976, pgs. 38-39. HARTMANN, Bernhard; WALTER, Norbert. *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht*. Berlin: Erich Schmidt, 1984, pg. 160, siguiendo

GOTA LOSADA entiende comprendidas en el artículo 148 de la LIS se comprobará que van mucho más allá de la mera facultad de calificación, entendida en el sentido ya aclarado. Señala GOTA LOSADA la posibilidad de actuar la potestad reconocida en el artículo 148 de la LIS, cuando se descubran hechos ocultos, cuando se detecte el incumplimiento de las normas contables, cuando existan diversas alternativas contables, dudas razonables o lagunas de regulación y, por último, cuando la naturaleza económica de la operación no se corresponda ni con su forma jurídica, ni con su expresión contable²⁰. No interesa tanto en este momento analizar cada una de las facultades atribuidas por GOTA LOSADA a la Administración, como comprobar, en el sentido antes adelantado, que las mismas exceden, con mucho, la mera actividad calificatoria. Porque, en efecto, las dos primeras facultades implican, de un lado, actividad de investigación de hechos (descubrimiento de hechos ocultos) y de otro, la interpretación de las normas que se estimen aplicables, tanto en el caso de los hechos ocultos, como en el de aquellos no ocultos a los que se haya aplicado una norma improcedente. Lo mismo puede decirse respecto a la existencia de diversas alternativas contables o de dudas razonables sobre la normativa pues, en todo caso, el ejercicio de la potestad requerirá interpretación de las normas jurídicas imprecisas u opcionales. Respecto a las lagunas contables parece evidente que la actuación de la potestad supondrá la superación de las meras facultades interpretativas utilizando los mecanismos correspondientes de integración.

En todo caso, no existe una correspondencia clara entre el contenido que teóricamente se atribuye a la potestad (calificación contable) y las facultades reales que en la misma se enmarcan. Y ello es así porque la tesis de GOTA LOSADA resulta, al menos desde una óptica terminológica, manifiestamente incompleta. Desde luego, la actuación por la Administración Tributaria de la potestad recogida en el artículo 143 TRLIS requerirá en la mayoría de los casos, me atrevería a decir que en todos, actividad de calificación pero, como hemos visto, ésta deberá ir acompañada de otras facultades que la mera identificación con el principio de calificación propio de los impuestos de tráfico no puede satisfacer.

el mismo esquema aunque en términos críticos frente a la teoría clásica de LARENZ. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*. München: Beck, 1991, pg. 132. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III: Förderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 1233. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus-Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Band I. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 4, Tz. 207-210, Lfg. 96 Oktober 2001. En la doctrina tributaria española: PALAO TABOADA, Carlos. «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias». En *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pg. 70. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 352-353, siguiendo literalmente a LARENZ.

20. GOTA LOSADA, Alfonso. «La base imponible». En *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Volumen 3. Madrid: Expansión, 1997, pgs. 75 y ss.

3. RÉGIMEN JURÍDICO POSITIVO DE LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

Una vez que hemos atribuido a la facultad recogida en el artículo 143 TRLIS la naturaleza jurídica que le corresponde se impone estudiar su régimen jurídico positivo, aspecto especialmente complejo, en la medida en que el laconismo y la concisión del mismo aportan poca materia normativa sobre la que estructurar el estudio.

Independientemente de que la determinación administrativa del resultado contable (art. 143 TRLIS) constituya una potestad administrativa autónoma o una facultad de la potestad liquidatoria general (me inclino por esta segunda opción), lo que sí es cierto es que el estudio analítico de los aspectos esenciales de la potestad administrativa puede constituir un punto de partida adecuado que supla las deficiencias del régimen jurídico positivo de la propia facultad.

Ya se defina la potestad por oposición al concepto de derecho subjetivo²¹ o, simplemente, como título de la acción administrativa, lo que sí que es cierto es

21. Ésta es la construcción de SANTI ROMANO. Saliendo al paso de la denominada teoría de los derechos facultativos, pretende ROMANO, como eje esencial de su construcción, diferenciar los derechos subjetivos de las potestades administrativas. Afirmando, como punto de partida, que tanto los derechos subjetivos como las potestades administrativas forman parte del género común de las poderes en sentido amplio, fuera de este punto no existen más que divergencias. Las diferencias esenciales proceden, en principio, del hecho de que la potestad se desenvuelve en un sentido genérico y por tanto no se configura como correlativa a una obligación; por el contrario el derecho subjetivo se desenvuelve siempre en una concreta y particular relación jurídica, correspondiéndole de esta manera obligaciones. De esta diferencia esencial se hacen depender todo un conjunto de rasgos distintivos que también permiten diferenciar a la potestad del derecho subjetivo: la potestad no nace en el seno de una relación jurídica, ni de carácter fáctico ni negocial; la potestad no consiste en una pretensión particular sino en la posibilidad abstracta de producir efectos de carácter jurídico; a la potestad no corresponde un deber sino una simple sujeción; la potestad es un poder fiduciario (poder cuyo beneficiario es una persona distinta a su titular) mientras que el derecho se ejercita en interés de su propio titular; las potestades no pueden adquirirse ni extinguirse por prescripción algo propio de los derechos subjetivos. Estas diferencias pueden estudiarse en diversos trabajos del administrativista italiano (ROMANO, Santi. *Fragments de un dictionnaire juridique*. Buenos Aires: De Palma, 1964, pgs. 320 y ss. ROMANO, Santi. *Corso di diritto costituzionale*. Padova: 1926, pgs. 60 y ss. ROMANO, Santi. *Corso di diritto amministrativo*. 3ª edición. Padova: 1937, pgs. 139 y ss.). Todo este conjunto de diferencias presentes de forma implícita o explícita en la obra de SANTI ROMANO han sido reproducidas de forma casi mimética por la doctrina española: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Volumen I. 9ª edición. Madrid: Civitas, 1999, pgs. 435-437. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Volumen I. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, pgs. 879-880; VILLAR PALASÍ, José Luis; VILLAR EZCURRA, José Luis. *Principios de Derecho Administrativo*. Volumen II. 4ª edición. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de la Universidad de Madrid, 1999, pgs. 14-16.

que la estructura mínima de la potestad requiere la presencia de, al menos, tres elementos, cuyo estudio garantiza su conocimiento: competencia, supuesto de hecho y consecuencia jurídica. O, dicho de otra manera, aunque el régimen jurídico positivo de la facultad que nos ocupa resulte incompleto el estudio de quién puede determinar, dentro de la estructura de la Administración, el resultado contable (competencia), bajo qué circunstancias o en qué casos puede hacerlo (presupuesto de hecho) y aplicando qué normas (consecuencia jurídica), nos dará un cabal entendimiento de la facultad. A estudiar de forma separada esas tres cuestiones se orienta precisamente este capítulo.

3.1. LA COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

La competencia, es decir, la medida de la potestad que corresponde a cada ente y, dentro de éste, a cada órgano²², es el primer elemento jurídico al que debe hacerse frente si se desea alcanzar una comprensión cabal de los diferentes elementos que componen la facultad administrativa que nos ocupa. El artículo 143 TRLIS que, como ya sabemos, opera la atribución de la facultad de determinación del resultado contable no resuelve el problema competencial evidente que la propia atribución plantea. En efecto, el precepto realiza la atribución a la Administración Tributaria, cuando hubiera sido posible, al menos en principio, su radicación en alguno de los órganos que la integran.

El problema esencial trae causa del hecho, ya demostrado, de que la determinación administrativa del resultado contable, constituye una facultad de la potestad liquidatoria. Quiero decir con ello que la determinación del resultado contable por parte de la Administración Tributaria lejos de constituir, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, un fin en sí mismo, se ordena de forma determinante hacia un futuro acto de liquidación. Y es aquí donde se plantea el problema esencial pues, como sabemos, y ello desde hace algunos años, dentro de la Administración Tributaria la competencia para el ejercicio de la potestad liquidatoria no está atribuida en exclusiva a un órgano. En efecto, y como nuestra mejor doctrina ha demostrado²³, el siglo XX se vio marcado por una paulatina asunción de la potestad liquidatoria por la Inspección de los Tributos, en detrimento, claro está, de las facultades de las oficinas liquidadoras (órganos de gestión en sentido es-

22. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., pg. 444.

23. En este sentido: FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976, pgs. 401-436. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. «El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de julio». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 19, 1978, pgs. 389-395. PALAO TABOADA, Carlos. «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria». En *Hacienda Pública Española*, núm. 80, 1983, pgs. 14-19.

tricto). Efectivamente, si en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, por el que se aprobaron las bases por las que ha de regirse la inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos, a la Inspección de los Tributos se le atribuían potestades de pura investigación, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927²⁴, comienza un movimiento progresivo de atribución a los órganos de la Inspección de facultades liquidatorias que desembocará, como es sabido, en el reconocimiento de las mismas en la propia Ley General Tributaria (art. 140.1.c LGT)²⁵. Como veremos a continuación, la atribución de la potestad liquidatoria a la Inspección de los Tributos no desapodera, en términos absolutos, a los órganos de gestión de esta potestad, en los términos que iremos viendo en este epígrafe.

Si la competencia para girar liquidaciones tributarias aparece atribuida a dos tipos de órganos (órganos de gestión, art. 117.1.i LGT e inspección tributaria, art. 141 g LGT) y el acto de determinación del resultado contable aparece íntimamente ligado, en el campo lógico y jurídico, a la propia liquidación, debemos plantearnos, como cuestión inicial, si también se habilita a dos órganos de la Administración tributaria, para la determinación de dicho resultado²⁶.

Los estudios sobre la actividad comprobadora de los órganos de gestión han sido relativamente abundantes, sobre todo a partir de la reforma del artículo 123 de la LGT por obra de la Ley 25/1995, de 20 de julio; sin embargo, y en lo que ahora nos interesa, no ha sido mucha la atención que nuestra doctrina ha prestado al alcance y los límites de las liquidaciones provisionales de oficio (actualmente habría que hablar de liquidaciones provisionales como consecuencia de actuaciones de comprobación limitada o verificación de datos por los órganos de gestión²⁷) en el Impuesto sobre Sociedades. Como ya sabemos, la instrumentalidad de la determinación del resultado contable, respecto de la liquidación a la que sirve de base, provoca que los órganos de gestión sólo puedan determinar el resultado contable si ostentan la potestad de dictar liquidaciones en este impuesto.

A) Las actuaciones de comprobación limitada en el Impuesto sobre Sociedades

Parece indudable, a la luz no ya sólo de la generalización a todo el sistema tributario de las liquidaciones provisionales de oficio tras la Ley 25/1995 sino, sobre todo, de conformidad con el texto del artículo 138 TRLIS²⁸ que, también respecto del Impuesto sobre Sociedades es posible dictar dichas liquidaciones. Sin embargo, para poder atribuir a los órganos de gestión la potestad de determinación del resultado contable es necesario estudiar, en detalle, las exigencias, requisitos y límites que para la comprobación limitada, y para las liquidaciones provisionales que de ella se deriven, han establecido los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria.

Las liquidaciones provisionales derivadas de actividades de comprobación limitada por los órganos de gestión no presentarían problema ni especialidad alguna en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades si no fuera por las limitaciones que, en lo referente al examen de la documentación contable, introdujo, en su momento, el artículo 123.2 de la LGT²⁹ y que, con algunas precisiones, ha man-

24. La doctrina se manifiesta en este sentido al contener la citada Orden una innovación esencial: la posibilidad de que la conformidad se preste ante el Inspector y a invitación de éste. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Las funciones liquidadoras de la Inspección...», *op. cit.*, pgs. 411-413. En el mismo sentido: RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas, 1987, pg. 178.

25. Actualmente la atribución de la potestad liquidatoria a la Inspección de los Tributos se realiza en el artículo 141.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

26. Resulta sorprendente comprobar la escasa atención que esta cuestión, creo de esencial importancia, ha suscitado en la doctrina tributarista. En efecto Ángel ESTEBAN MARINA se plantea, de forma disyuntiva, si la competencia la ostentan los órganos de gestión o la Inspección de los tributos. Sin embargo, el planteamiento queda en eso, pues el citado autor ni siquiera entra en la discusión. Parece que la pregunta se emplee, de nuevo como denunciábamos con anterioridad, con la exclusiva intención de desprestigiar la nueva forma de determinación del resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades. ESTEBAN MARINA, Ángel. «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible (y II)». En *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 240, 1996, pg. 7. En igual sentido, y citando al mismo autor, se pronuncia COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Cedecs, 1997, pg. 133 (nota 165). GARCÍA-OVIES parece atribuir a los órganos de gestión la competencia para la determinación del resultado «en determinadas circunstancias» y como «facultad excepcional» aunque sin precisar las restricciones que parecen derivarse de su propio planteamiento. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pgs. 225-226. Más recientemente, aunque sin valorar el tema desde la perspectiva de las liquidaciones provisionales de oficio en el IS, se ha pronunciado a favor de la atribución exclusiva de la potestad a la Inspección de los Tributos GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 348-349. En igual sentido NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 12. El resto de la doctrina guarda silencio al respecto, entendemos que reservando la competencia a la Inspección de los Tributos.

27. En efecto el término liquidación provisional de oficio que el art. 123 de la derogada LGT reservaba a las liquidaciones provisionales dictadas por los Órganos de Gestión ha desaparecido en la Ley 58/2003 (LGT vigente) que hace referencia, en los artículos 117.1.i y 139.2.d) a la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas y a la liquidación provisional como consecuencia de la comprobación realizada, respectivamente.

28. «Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 139 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos».

29. En este sentido señalaba el precepto:

2. «Para practicar tales liquidaciones la Administración Tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales».

tenido la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. En este sentido, el artículo 136.2.c) de Ley 58/2003, al regular la comprobación limitada atribuye, a la Administración tributaria (órganos de gestión) la facultad de examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial *con excepción de la contabilidad mercantil*³⁰, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Con base en dichas limitaciones de medios, que no de ámbitos de comprobación, la doctrina afirmó, casi sin fisuras, que, en el Impuesto sobre Sociedades, las liquidaciones provisionales de oficio (hoy liquidaciones provisionales) derivarían de actuaciones de comprobación formal pero, en ningún caso, salvo quizás en el supuesto de devoluciones tributarias, de actuaciones de comprobación abreviada³¹ (limitada). Esta afirmación tiene una enorme importancia en el ámbito de la competencia para la determinación administrativa del resultado contable. Si los órganos de gestión tienen vetado el acceso al examen de la contabilidad mercantil a la hora de dictar liquidaciones provisionales derivadas de actuaciones de comprobación limitada, parece evidente que, de igual manera, no podrán determinar el resultado contable en el ejercicio de la potestad reconocida por el

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exigir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración Tributaria pueda constatar si los datos coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia». Este último párrafo segundo del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria fue reformado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en el sentido de exigir la exhibición de la documentación contable prevista, no sólo en los supuestos de devoluciones tributarias, sino en cualesquiera otros.

30. La cursiva es mía.

31. En este sentido se ha inclinado la práctica totalidad de la doctrina que se ha ocupado de forma específica del estudio de las liquidaciones provisionales de oficio y la comprobación por los órganos de gestión tributaria: MARZAL DOMÉNECH, Ramón; DE BUNES IBARRA, José Manuel. «El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: Una visión global». En *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pg. 19. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)». En *Impuestos*, núm. 1, 1996, pg. 79. PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, pgs. 156 y 180. TRIGO MORTERERO, Alejandro. «Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria». En *Crónica Tributaria*, núm. 75, 1995, pgs. 86 y 92. También se mantiene esta idea en los comentarios generales a la Ley del Impuesto sobre Sociedades: DÍAZ YANES, Inmaculada (y otros). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996, pg. 1071. AYATS, Miró; VILLARÓ, Maribel. «Gestión del Impuesto». En LAORDEN, Javier; ARQUÉS, Jorge. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. *Régímenes especiales*. Madrid: Civitas, 1998, pg. 2329.

artículo 143 TRLIS. Aunque creo firmemente en esta afirmación, la argumentación podría resultar insuficiente si no se reparara en dos cuestiones adicionales:

1) Creo que cabría plantearse, aunque sólo fuera a modo de hipótesis, que la limitación establecida respecto de la documentación contable, por vez primera, en el artículo 123 de la LGT de 1963 (hoy contenida en el artículo 136.2.c) de la LGT) no alcanzara a las actuaciones de comprobación limitada realizadas por los órganos de gestión respecto del Impuesto sobre Sociedades. Habría que tener en cuenta, a la hora de discernir esta cuestión interpretativa, el proceso de elaboración y los antecedentes del antiguo artículo 144 de la LIS, sustituido por el art. 138 del TRLIS. Hoy día, y como ya se vio anteriormente, dicho precepto remite al artículo 123 de la LGT³². Sin embargo, el artículo 130 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades de 24 de marzo de 1995, remitido por el Gobierno a las Cortes Generales, regulaba las liquidaciones provisionales en el IS de forma bien distinta³³. Este Proyecto no suponía, exclusivamente, una influencia notoria en el IS del antiguo artículo 99 de la LIRPF como ha señalado algún autor³⁴, sino una reproducción literal del precepto. Es decir, si el artículo proyectado incluía, de forma expresa e indudable, la limitación en el examen de la documentación contable para la práctica de liquidaciones provisionales de oficio en el IS y, finalmente, el artículo 144 de la LIS remitió la regulación de dichas liquidaciones a la LGT sin mayores precisiones, podría detectarse, a título exclusivo de hipótesis, la intención de alejar el régimen de las limitaciones características de dichas liquidaciones en el IRPF.

La razón aportada no carece de cierto peso desde una perspectiva fundamentalmente histórica. Sin embargo, como sabemos, no es éste el único, ni quizás el más importante, de los criterios de interpretación. Creemos que para reducir la dicción literal del antiguo artículo 123 de la LGT (actual 136.2.c) y la

32. En su momento deberán realizarse las reformas pertinentes para adaptar el precepto a la nueva Ley General Tributaria.

33. Disponía el precepto:

Liquidación provisional

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las liquidaciones provisionales que requieran la comprobación de tal documentación contable.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

34. FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *La liquidación provisional de oficio*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, pg. 194.

remisión del 144 LIS (138 TRLIS) a este precepto, se requiere algo más que un estudio comparativo del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades y del texto final. Es de gran interés, para discernir la cuestión interpretativa que nos ocupa, conocer la finalidad de la restricción del acceso a la documentación contable en las actuaciones de comprobación limitada realizadas por los órganos de gestión tributaria. La atención prestada a dicha limitación por la abundantísima doctrina que ha estudiado las actuaciones de comprobación abreviada por los órganos de gestión, resulta, sin embargo, muy escasa. En este sentido se han apuntado como causas «la relajación del rigor o garantías de intervención del sujeto pasivo propios del procedimiento de Inspección»³⁵, o la «exclusión de la posibilidad de que a través de la comprobación abreviada puedan desarrollarse actuaciones inquisitivas en relación con los rendimientos empresariales, profesionales y artísticos (actuales rendimientos de actividades económicas) o en relación con el Impuesto sobre Sociedades»³⁶. Sin perjuicio de que estas dos finalidades, pudieran reforzar la tesis aquí mantenida, es decir, la que apunta a la plena aplicabilidad de la limitación del examen de la documentación contable a las liquidaciones provisionales dictadas respecto del IS como resultado de actuaciones de comprobación limitada por los órganos de gestión, no las considero acertadas, cada una por motivos diferentes: a) Respecto de la relajación de las garantías. Es cierto que la plenitud de garantías en las actuaciones de comprobación abreviada pasaría por la aprobación, de una vez por todas, de un Reglamento General de Gestión³⁷. En ausencia de éste, la doctrina se ha mostrado proclive, de forma prácticamente mayoritaria, a la aplicación del Reglamento General de Inspección de los Tributos (y su catálogo de garantías para el obligado tributario)³⁸ a la comprobación abreviada por los órganos de gestión, cubriéndose así las garantías que la doctrina echa de menos. Siendo esto así, tampoco pueden justificarse las restricciones de los órganos de gestión para el acceso a la documentación contable en una minoración de las garantías procesales. b) Creo que la finalidad de la restricción estudiada tampoco puede identificarse con el deseo de la Ley de impedir actuaciones inquisitivas de los órganos de gestión respecto de los rendimientos de

actividades económicas en el IRPF o del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso ello podría resultar como efecto de la restricción pero no como causa de la misma: ¿qué interés podría albergar el legislador en impedir dichas actuaciones?; quiero decir, ¿ello representa un interés (una finalidad) en sí mismo? Creo que no. Adicionalmente debe apuntarse que el artículo 136.2.c de la Ley 58/2003 ha ampliado el catálogo de medios de comprobación limitada (respecto a los que preveía el artículo 123 de la LGT de 1963) incluyendo, sin mayores precisiones, el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluyendo el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos. Y, en todo caso, habría que preguntarse ¿si la finalidad de la restricción estudiada fuera impedir actuaciones inquisitivas de los órganos de gestión respecto de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, qué sentido tendría el artículo 138 TRLIS?

Después de este ejercicio crítico seguimos sin saber cuál pueda ser la finalidad de las restricciones que para las liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión en el Impuesto sobre Sociedades se derivan de la Ley General Tributaria. A mi juicio, resulta difícil deducir cuál pueda ser la finalidad de estas restricciones si, al mismo tiempo, no se tiene en cuenta el sentido que, en su día, y aún en la actualidad, avaló la atribución a los órganos de gestión de potestades de comprobación abreviada. Como la doctrina ha puesto de manifiesto de forma insistente³⁹, la atribución de la potestad de comprobación (abreviada) a los órganos de gestión es la consecuencia lógica de la desvirtuación paulatina del esquema clásico de liquidación diseñado, inicialmente, en Ley General Tributaria de 1963: declaración-liquidación provisional-comprobación-liquidación definitiva. La atribución de la potestad liquidatoria a la Inspección de los Tributos, de la que ya nos hemos ocupado antes y, sobre todo, la generalización de las autoliquidaciones fueron las dos circunstancias que, concurriendo de forma conjunta, desembocaron en el fenómeno del que nos ocupamos. La atribución legal, e inequívoca, de la potestad liquidatoria a la Inspección de los Tributos provocó que los órganos de gestión, las tradicionales oficinas liquidadoras, corrieran el riesgo

35. TRIGO MORTERERO, Alejandro. «Liquidaciones provisionales de oficio...», *op. cit.*, pg. 92.

36. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «La liquidación provisional de oficio...», *op. cit.*, pg. 79.

37. Aprobación reclamada por la doctrina de forma insistente y casi unánime. En contra del carácter imprescindible del Reglamento General de Gestión: MARZAL DOMÉNECH, Ramón; DE BUNES IBARRA, José Manuel. «El artículo 123 de la Ley General Tributaria...», *op. cit.*, pg. 25.

38. FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *La liquidación provisional...*, *op. cit.*, pg. 185 (aunque no de forma explícita). DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «La liquidación provisional de oficio...», *op. cit.*, pg. 81. PÉREZ ARRAIZ, Javier. «La liquidación...», *op. cit.*, pgs. 194-197. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas». En *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1997, pg. 16. En contra: PEÑA GARBÍN, José Miguel. *Todo sobre la Inspección de Hacienda*. Barcelona: Praxis, 1995, pg. 50.

39. TRIGO MORTERERO, Alejandro. «Liquidaciones provisionales de oficio...», *op. cit.*, pg. 84. MARZAL DOMÉNECH, Ramón; DE BUNES IBARRA, José Manuel. «El artículo 123 de la Ley General Tributaria...», *op. cit.*, pgs. 10-11. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «La liquidación provisional de oficio...», *op. cit.*, pgs. 62-68. ANDRÉS AUCEJO, Eva. «A vueltas con los órganos de gestión tributaria». En *Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996, pgs. 27-38. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Las funciones de los órganos de gestión tributaria...», *op. cit.*, pgs. 12-13. PÉREZ DE LA VEGA, Leonor María; ANIBARRO PÉREZ, Susana. «Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria». En *Revista de Hacienda Local*, núm. 79, 1997, pgs. 27-28.

de convertirse en simples «ventanillas de recepción de documentos»⁴⁰. La generalización de las autoliquidaciones provocó una masificación desconocida, hasta el momento, en la gestión tributaria. Así, la tradicional liquidación provisional dictada por los órganos de gestión no podía configurarse ya como un acto necesario en el procedimiento de gestión para la fijación de la deuda tributaria, sino, más bien, como el resultado de una actividad de control de las autoliquidaciones⁴¹. De ese modo, tanto las liquidaciones provisionales de oficio como las actuaciones de comprobación abreviada, se han configurado, en nuestro sistema tributario, como instrumentos al servicio de la eficacia en la gestión de los tributos. Este extremo, se puso de manifiesto, en la propia Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio que, como es sabido, generalizó la atribución de potestades de comprobación abreviada que, hasta el momento, sólo se habían previsto en las leyes reguladoras de algunos impuestos. Indicaba la citada Exposición de Motivos: «[...] Asimismo, dentro del contexto de lucha contra el fraude y mejora de la eficacia de la acción administrativa, se potencia la utilización de la información disponible por la Administración Tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias. En relación a lo cual se regulan de manera pormenorizada las liquidaciones provisionales de oficio que debe dictar la Administración Tributaria cuando dispone de suficientes elementos acreditativos de la existencia del hecho imponible, su realización o de la exacta cuantía de la deuda tributaria. Todo lo anterior determina la introducción de distintas modificaciones en los artículos 101, 103, 107, 111, 112, 113, 121, 123 y 124, al objeto de configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración Tributaria, que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros».

Y es precisamente en este contexto en el que debe enmarcarse la limitación que para las actuaciones de comprobación desarrolladas por los órganos de gestión introdujeron las normas de cada tributo, que posteriormente se generalizó en la reforma de la Ley General Tributaria de 1995 y que, con matices, ha confirmado el artículo 136.2.c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Si la comprobación abreviada y la liquidación provisional de oficio se han configurado como

mecanismos al servicio de la eficacia en el procedimiento de gestión tributaria, parece lógico que las actuaciones de comprobación complejas, queden al margen de la actividad de comprobación de los órganos de gestión. Sobre la base de esta premisa el legislador ha juzgado que el examen de la documentación contable requiere un detenimiento, coherente con la «complejidad» de la misma y de las normas que subyacen a su elaboración, que mal podría compadecerse con la agilidad que requieren las actuaciones de comprobación abreviada y el dictado por los órganos de gestión de las correspondientes liquidaciones provisionales de oficio. La doctrina, con alguna que otra excepción⁴², no se ha hecho eco de este motivo pero, a la vista de la inconsistencia de otros argumentos, no parece quedar otra alternativa.

En definitiva, y cualquiera que sea la finalidad que se atribuya a los límites que para las actuaciones de comprobación limitada por los órganos de gestión ha establecido la LGT, parece bastante claro que esas limitaciones se aplicarán también para las actuaciones de comprobación limitada que puedan desarrollarse respecto al Impuesto sobre Sociedades.

2) El segundo de los supuestos que debemos plantearnos para ahondar en el significado de las liquidaciones provisionales de oficio en el Impuesto sobre Sociedades es el de aquellos sujetos pasivos que no lleven contabilidad en absoluto. Es evidente que en este caso a la determinación del resultado contable por la Administración, no podría, ni por tanto debería, preceder un análisis de la contabilidad confeccionada por el obligado tributario. A partir de esa idea cabe preguntarse por la posibilidad de que los órganos de gestión, en ese caso particular, determinaran el resultado contable, haciendo uso, en su caso, de las facultades propias de la estimación indirecta de bases imponibles. Queremos dejar el estudio de las relaciones entre estimación indirecta y determinación administrativa del resultado contable para más adelante cuando afrontemos el problema del presupuesto de hecho de la norma que recoge la potestad de determinación. Sin embargo, y dado el enunciado literal de la restricción recogida en la LGT, creo adecuado afrontar el problema del incumplimiento absoluto del deber de llevanza de contabilidad.

40. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Las funciones de los órganos de gestión tributaria...», *op. cit.*, pg. 12.

41. TRIGO MORTERERO, Alejandro. «Liquidaciones provisionales de oficio...», *op. cit.*, pg. 84. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «La liquidación provisional de oficio...», *op. cit.*, pgs. 64-67. MARZAL DOMÉNECH, Ramón; DE BUNES IBARRA, José Manuel. «El artículo 123 de la Ley General Tributaria...», *op. cit.*, pg. 11. PÉREZ DE LA VEGA, Leonor María; ANIBARRO PÉREZ, Susana. «Las liquidaciones provisionales de oficio...», *op. cit.*, pg. 28. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Las funciones de los órganos de gestión tributaria...», *op. cit.*, pg. 12.

42. En el mismo sentido aquí descrito MORILLO MÉNDEZ ha señalado: «Aparece la comprobación abreviada como un procedimiento escrito, pero sumario, corto, fugaz; diríase que estamos en presencia de lo evidente, de lo aparentemente indudable y, sobre todo, de lo directa e inmediatamente apreciable» y continúa: «[...] Parece claro que estos aspectos (se refiere al examen de la documentación contable) no se pueden tratar sobre la marcha, sino con el reposo y la reflexión necesarias para examinar, desentrañar, analizar y, en definitiva, calificar con precisión» (MORILLO MÉNDEZ, Antonio. «Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria». En *Monografías Carta Tributaria*, núm. 238, 1996, pg. 4).

El punto de partida básico para dar una respuesta satisfactoria a este problema es desentrañar si los órganos de gestión pueden determinar la base imponible utilizando el régimen de estimación indirecta. El artículo 51.1.2º de la Ley General Tributaria de 1963 no dejaba lugar a dudas respecto de la competencia, a este respecto, de los órganos de gestión⁴³. A pesar de la contundencia del precepto, la doctrina se mostraba reacia a esta posibilidad alegando que «la actividad comprobadora de los órganos de gestión es, por definición, inadecuada para albergar la estimación indirecta de bases imposables ya que estos órganos no pueden investigar cuestiones nuevas por lo que nunca se podrá llegar a la conclusión de la imposibilidad de liquidar en estimación directa»⁴⁴ que de unas actuaciones en estimación indirecta no podían derivarse liquidaciones provisionales⁴⁵ o que la comprobación gestora no garantizaba la contradicción y la libre aportación de pruebas por el contribuyente que la jurisprudencia exige como requisito ineludible para aplicar la estimación indirecta⁴⁶. Quizás asumiendo los argumentos anteriores, la Ley 58/2003 parece apuntar que sólo la Inspección de los Tributos podrá hacer uso de la estimación indirecta. Ni el artículo 53 de la nueva Ley General Tributaria («Método de Estimación Indirecta»), ni las atribuciones de competencias de comprobación a los órganos gestores y a la Inspección de los Tributos, parecen dejar clara esta cuestión. No obstante, el artículo 158 de la Ley 58/2003 señala que: «Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos, acompañará a las actas incoadas [...]». Parece darse a entender que la utilización de la estimación indirecta se atribuye, en exclusiva, a la Inspección de los Tributos.

Aun siendo la anterior afirmación de suficiente peso, existe toda vía otra razón que imposibilita la determinación administrativa del resultado contable por

43. Señala el precepto: «En aquellos casos en que no medie actuación de la Inspección de los Tributos, el órgano gestor competente dictará acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria que deberá notificar al interesado con los requisitos a los que se refieren los artículos 121 y 124 de esta ley y con expresión de los datos indicados en las letras a, c y d del número anterior».

44. En este sentido GARCÍA NOVOA, César. «Aplicación de la estimación indirecta de bases imposables». Madrid: Tecnos, 1995, pg. 20 (Colección *Jurisprudencia Práctica*, núm. 89). En igual sentido se manifiesta SÁNCHEZ PINO, Antonio José; MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La Estimación Indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pg. 71. En esta excelente monografía, que sin embargo dedica escasísima atención al problema de la competencia para la determinación de la base imponible en el régimen de estimación indirecta, los autores acogen (de forma expresa: ver nota 101 del trabajo citado) el argumento expuesto por GARCÍA NOVOA, pretendiendo intensificar su validez al señalar la imposibilidad del examen de la documentación contable de las actividades empresariales y profesionales.

45. RANCAÑO MARTÍN, María Asunción. *La Estimación Indirecta*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pg. 124 (conclusión general) y pg. 140 (conclusión respecto del IRPF).

46. GARCÍA NOVOA, César. «Aplicación de la estimación indirecta...», *op. cit.*, pg. 20.

los órganos de gestión en este caso. Constituía casi un lugar común en nuestra doctrina afirmar que para que proceda la aplicación del régimen de estimación indirecta en los supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables así como en los de resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, se requiere, de forma adicional, la imposibilidad para la Administración de determinar la base imponible en estimación directa⁴⁷. Esta afirmación que, hasta la aprobación de la Ley 58/2003, era más una deducción doctrinal y jurisprudencial⁴⁸ que otra cosa, se ha visto confirmada por el artículo 53 de la nueva Ley General Tributaria. Retomando el hilo argumental, debemos volver a la competencia de los órganos de gestión. Dichos órganos podrían tener constancia quizás de la existencia de anomalías sustanciales de la contabilidad en su modalidad de incumplimiento absoluto del deber de llevanza de contabilidad. Pensamos en casos en que los Órganos de Gestión puedan alcanzar dicho convencimiento tras el cruce de datos de otros contribuyentes o, con mayor facilidad, cuando del Boletín Oficial del Registro Mercantil, se desprenda que la sociedad no ha cumplido con su obligación de depósito⁴⁹. Sin embargo, y aun teniendo constancia de dicha circunstancia, lo que no será posible para los órganos de gestión será constatar la imposibilidad de determinar la base imponible en estimación directa. Para aportar prueba en referencia a este extremo sería necesario conocer, o al menos poder solicitar, la exhibición de la

47. GARCÍA NOVOA, César. «Aplicación de la estimación indirecta...», *op. cit.*, pgs. 16-17. SÁNCHEZ PINO, Antonio José; MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La Estimación Indirecta...», *op. cit.*, pgs. 134-137 y pgs. 74-76. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «La estimación indirecta». Madrid: Tecnos, 1985, pgs. 99-100. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. «La estimación indirecta de bases imposables: delimitación conceptual y legal». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 199, 1989, pgs. 26-30. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Pérdidas de registros contables y estimación indirecta». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pg. 695. JUAN LOZANO, Ana María. «Un análisis de los pronunciamientos de los tribunales sobre la estimación indirecta». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, pg. 247. MORILLO MÉNDEZ, Antonio. «La estimación indirecta como procedimiento de comprobación tributaria». En *Gaceta Fiscal*, núm. 156, 1997. ANTÓN PÉREZ, José. «Los métodos de determinación de la base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1999, pg. 728.

48. El artículo 50 de la Ley 230/1963, sólo exigía, literalmente, el desconocimiento de los datos necesarios para la determinación de la base en estimación directa, en los supuestos de falta de presentación de declaraciones. Por el contrario en los casos de resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora y en los de incumplimiento sustancial de los deberes contables, dicha exigencia no era tan clara.

49. En efecto el artículo 370.3 del Reglamento del Registro Mercantil establece que el Boletín Oficial del Registro Mercantil publicará el anuncio de las sociedades que hubieran cumplido con la obligación de depósito de las cuentas anuales. Igual prescripción contiene el artículo 260.1.2ª de la Ley de Sociedades Anónimas. De esta manera, mediante la consulta de dicha lista los Órganos de Gestión podrán saber por eliminación qué Sociedades no han presentado sus cuentas anuales.

documentación contable. De ese modo, podemos concluir que tampoco se atribuyen a los órganos de gestión las facultades de comprobación especiales que implica el método de estimación indirecta.

B) Las liquidaciones provisionales dictadas por los Órganos de Gestión en el Impuesto sobre Sociedades: la determinación del resultado contable por los Órganos de Gestión

Es evidente que las posibilidades de los órganos de gestión para dictar liquidaciones provisionales en el Impuesto sobre Sociedades están directamente relacionadas con la atribución de competencias de comprobación que a estos mismos órganos se haga. Ya hemos tenido ocasión de explicar la limitación de medios de comprobación impuesta, en su día, por el artículo 123 de la LGT, y que la Ley 58/2003 ha mantenido con algún que otro matiz. Pero lo realmente relevante, a los efectos que aquí interesan, es determinar si los órganos de gestión pueden o no hacer uso de la facultad de determinación del resultado contable tipificada en el artículo 143 TRLIS. En principio, conforme a los artículos 138 TRLIS y 117.1.i de la LGT, que apoderan a los órganos de gestión para dictar liquidaciones provisionales derivadas de actuaciones de comprobación limitada, no debería existir obstáculo alguno, en la medida en que, como hemos visto, la determinación del resultado contable no es más que una facultad de la potestad liquidatoria. Sin embargo, la limitación de los medios de comprobación incide, de forma determinante, en esta materia.

A mi juicio, la imposibilidad de examinar la documentación contable, cierra, de forma definitiva, a los órganos de gestión la determinación del resultado contable, como parte de una liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, comprobar la veracidad de los ingresos y los gastos o de su cuantificación resulta prácticamente imposible sin examinar, a su vez, la documentación contable⁵⁰. Por esta razón, la doctrina ha sostenido, con buen criterio, que las liquidaciones provisionales (en su día de oficio) dictadas por los órganos de gestión en el Impuesto sobre Sociedades serán manifiestamente marginales (en términos cuantitativos)⁵¹.

50. Lógicamente hacemos referencia a la determinación del resultado contable y no, en general, a la práctica de liquidaciones provisionales, como consecuencia de actuaciones de comprobación limitada en el Impuesto sobre Sociedades. Es posible, aunque en casos ciertamente marginales, que se puedan realizar actuaciones de comprobación limitada respecto a los hechos que subyacen a las normas de ajuste extracontable, sin requerir para ello el examen de la documentación contable.

51. FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. «La liquidación provisional...», *op. cit.*, pg. 196. PÉREZ ARRAIZ, Javier. «La liquidación...», *op. cit.*, pgs. 156; 180.

Sin embargo, no todas las liquidaciones provisionales que puedan dictar los órganos de gestión tendrán su origen en actuaciones de comprobación limitada. Antes al contrario, dichas liquidaciones pueden derivar de las actuaciones a las que, tradicionalmente, se denominó de comprobación formal y que la Ley 58/2003 ha preferido desgajar con el nombre de «procedimiento de verificación de datos» (arts. 131-133 de la LGT). En efecto, el artículo 131 de la Ley 58/2003 permite a la Administración Tributaria iniciar dicho procedimiento cuando la declaración o autoliquidación adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria o cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación⁵². Y parece, *prima facie*, que, a partir de estas actuaciones de comprobación formal, los órganos de gestión podrían determinar el resultado contable, corrigiendo, por ejemplo, la aplicación que de las normas contables (que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto) haya realizado el contribuyente o imputando ingresos no declarados de los que hayan tenido constancia a partir de declaraciones de terceros (p. ej., retenciones). Sin embargo, esta posibilidad de determinar el resultado a partir de actuaciones de verificación de datos (comprobación formal) vuelve a chocar, de forma frontal, con las limitaciones propias de la actividad comprobadora de los órganos de gestión.

En el Impuesto sobre Sociedades, ninguna de las actuaciones de verificación de datos descritas, pueden desarrollarse sin requerir, de forma más o menos directa, el examen o, al menos, la consulta de la documentación contable (señaladamente de la cuenta de pérdidas y ganancias). Si empezamos por los errores aritméticos, los defectos formales y la aplicación indebida de la normativa parece obvio constatar que la verificación de todos estos extremos requerirá el examen de la documentación contable. Y conviene dejar claro que, aunque la normativa contable integre el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, el modelo de declaración de este impuesto sólo obliga a incorporar las cifras del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Sólo en el caso, poco probable, de que no cuadrara la suma del pasivo exigible y no exigible y la del activo o de que las cifras del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias no fueran coherentes, podrían los Órganos de Gestión detectar la existencia de un error. En los demás supuestos no sería posible determinar el resultado contable sin exigir previamente el examen de la contabilidad (cuentas

52. A esta doble posibilidad hacía referencia la doctrina, vigente todavía la Ley General Tributaria de 1963: CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Marcial Pons, pgs. 690-691.

anuales y libro diario) o de los justificantes correspondientes. Si analizamos ahora el supuesto de falta de coincidencia de los datos contenidos en la declaración-liquidación y los aportados por el propio sujeto u otros que ya obren en poder de la Administración creo que la respuesta debe ser la misma. Los órganos de gestión podrán constatar la falta de coincidencia (por ejemplo, a partir de una declaración de retenciones presentada por un tercero) pero corregirla, determinando el resultado contable, resultará más difícil sin examinar, previamente, la documentación contable o los justificantes de esta última.

En definitiva, podemos concluir que la determinación administrativa del resultado contable es una facultad que sólo podrá ejercitar la Inspección de los Tributos, en la medida en que ni a partir de actuaciones de comprobación limitada, ni de comprobación formal, pueden dictarse liquidaciones provisionales, sin haber recurrido previamente a un examen, siquiera somero, de la documentación contable o de los justificantes de ésta. Ésta es una facultad con la que, conforme al diseño legal de la comprobación limitada en la Ley General Tributaria, no cuentan los órganos de gestión.

Es muy significativo, en este sentido, que nuestra doctrina, al referirse a las antiguas liquidaciones provisionales de oficio (hoy sólo provisionales) en el Impuesto sobre Sociedades, haga especial hincapié en la posibilidad de que éstas se dicten respecto a las deducciones del Impuesto. Parece, como si, de forma implícita, se estuviera dejando de lado la base imponible del Impuesto y, por supuesto, la determinación del resultado contable⁵³.

3.2. EL SUPUESTO DE HECHO DE LA NORMA QUE RECOGE LA POTESTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

A) Introducción: la estructura jurídica de las normas que regulan potestades administrativas y la ubicación en la misma de la discrecionalidad administrativa

Las normas que recogen potestades administrativas son normas ordinarias en lo que a su estructura se refiere. En este sentido, la norma que regula la po-

53. FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. «La liquidación provisional...», *op. cit.*, pg. 196, señalando: «Por ello, se puede considerar que, en este impuesto, la intervención del órgano gestor va a ser residual y ocasional para la práctica de liquidaciones provisionales de oficio. Así, se podría ceñir a la comprobación a (sic) aquellos elementos del impuesto, v. gr. deducciones en las cuotas que no necesiten del examen de la contabilidad del sujeto pasivo». CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 690, indicando: «[...] como podría ser, por ejemplo, la deducción de la cuota de cantidades que superen los límites porcentuales que, respecto de la cuota íntegra, establece para algunas deducciones el art. 37 de la LIS».

testad administrativa enlaza un supuesto de hecho determinado con una consecuencia jurídica. En las normas que regulan potestades, el supuesto de hecho debe identificarse con el (los) presupuesto (s) habilitante (s) de la potestad. Respecto de la consecuencia jurídica de las normas que recogen potestades tendremos ocasión de manifestarnos más adelante. En este epígrafe nos ceñiremos, sin embargo, al supuesto de hecho de la potestad.

Lo primero que llama la atención de esta norma, aunque por otro lado es característica general de la misma, es la absoluta indeterminación de su presupuesto de hecho. En efecto, el artículo 143 TRLIS en ningún momento delimita los casos en que procede la determinación del resultado contable por la Administración Tributaria. A todas luces, y en lo que se refiere a su presupuesto de hecho⁵⁴, estamos ante lo que la doctrina ha denominado normas jurídicas incompletas. Dichas normas se definen como partes de órdenes de validez cuya fuerza constitutiva, fundamentadora de consecuencias jurídicas, viene dada sólo en conexión con otras normas jurídicas⁵⁵. Si bien compartimos la definición de este tipo de normas, resulta más difícil mantener la clasificación, no sabemos si exhaustiva o no, que sostiene LARENZ. Señala este autor como subtipos de la norma incompleta, la norma aclaratoria, la restrictiva y la remisiva⁵⁶. Mezclar las normas aclaratorias⁵⁷ y restrictivas⁵⁸, por un lado, con las normas jurídicas remisivas supone, a mi juicio, un error. Todo fenómeno normativo de incomplitud supone la existencia de dos normas jurídicas incompletas o no: la norma incompleta en sentido estricto (necesitada de ser completada) y la norma completadora (que completa a la anterior). Mientras que la norma remisiva pertenece al primer género descrito (norma incompleta en sentido estricto) las normas aclaratorias y restrictivas son normas completadoras, es decir, orientadas a completar normas jurídicas incompletas en sentido estricto.

Aclarados estos conceptos, debemos decir que la norma que recoge la potestad de determinación, en lo que a su supuesto de hecho se refiere, es una norma incompleta en sentido estricto, que precisa de todo un conjunto de normas restrictivas (completadoras). Se ha dicho, en este sentido que, con mucha frecuen-

54. Como veremos más adelante también en lo referente a la consecuencia jurídica de la potestad nos encontramos ante una norma jurídica incompleta.

55. LARENZ, Karl. «Metodología de la ciencia del Derecho...», *op. cit.*, pg. 249.

56. LARENZ, Karl. «Metodología de la ciencia del Derecho...», *op. cit.*, pgs. 250-254.

57. Definidas como: «[...] normas que delimitan más concretamente un concepto o tipo empleado en otra norma jurídica o especifican o completan el contenido de un término utilizado en su significado general con respecto a distintas configuraciones del caso». LARENZ, Karl. «Metodología de la ciencia del Derecho...», *op. cit.*, pg. 250.

58. Definidas como: «[...] normas que contienen una orden negativa de validez comprensible en conexión con una precedente orden positiva de validez». LARENZ, Karl. «Metodología de la ciencia del Derecho...», *op. cit.*, pg. 252.

cia, el supuesto de hecho de una norma jurídica se concibe primero tan ampliamente en la Ley que, según su *sentido literal*, abarca también hechos para los que no debe valer⁵⁹. En estos casos el presupuesto de hecho puede ser restringido por todo un conjunto de normas. Justamente es eso lo que ocurre en la potestad que ahora nos ocupa. Sería ilógico pensar en el carácter completamente abierto de la potestad y, por otro lado, es un hecho que los presupuestos de la determinación del resultado contable deben coordinarse con otras normas (señaladamente otras potestades administrativas). Queremos dejar claro, desde este momento, que las normas jurídicas restrictivas pueden ser anteriores, en su existencia, a la norma incompleta en sentido estricto que restrinjan, es decir, no es cierto que las normas restrictivas hayan de ser dictadas siempre con el objetivo de restringir una norma incompleta preexistente. En efecto, así ocurre en el artículo 143 TRLIS pues las normas que restringen el presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable son, en muchos casos, anteriores a ésta.

Antes de analizar en profundidad el presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable procede plantearse un problema, que deriva, a mi juicio, de la incorrecta consideración de una distinción a la que ya hemos hecho alusión en el segundo capítulo de este trabajo: se trata de las diferencias, indicadas desde hace tiempo por la doctrina, entre conceptos jurídicos indeterminados y potestades discrecionales.

Es frecuente leer en la doctrina que se ha ocupado de la potestad de determinación del resultado contable que un entendimiento amplio del presupuesto de hecho de la norma que recoge la potestad⁶⁰ podría conducir a situaciones de discrecionalidad o, para algunos, arbitrariedad de la administración⁶¹. No estoy de acuerdo con estas afirmaciones. En ellas se ha omitido cualquier referencia a la

ubicación, en la estructura normativa de la potestad, de la discrecionalidad administrativa. En efecto, sostener que la amplitud del presupuesto de hecho de la norma incide en el carácter discrecional o no de la potestad supone negar la teoría unánime en Derecho Administrativo español, en torno a la ubicación estructural de este fenómeno, teoría extendidísima, también, en la dogmática alemana.

Ya nos hemos pronunciado sobre este particular en el segundo capítulo del trabajo, al analizar si las supuestas opciones de activación podían considerarse tales o si, por el contrario, se aproximaban más a la idea de los conceptos jurídicos indeterminados. Y conviene repetirlo: consideraciones lógicas y constitucionales fundamentales impiden la existencia de márgenes volitivos en el presupuesto de hecho de las normas, ya se trate de normas que tipifican potestades⁶², como es nuestro caso, o de reglas que deba aplicar la empresa para el cálculo de su resul-

la facultad discrecional de la Administración, a que se refiere el artículo 148, consistente en que podrá determinar el resultado contable a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley, a los solos efectos de determinar, si-gue siendo una especie de entelequia, no obstante lo cual su utilización comporta los riesgos apuntados por FERREIRO y referidos supra PONT MESTRES, Magín. «Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado...», *op. cit.*, pg. 73. Y, sobre todo, FERREIRO: «[...] El proceso de crecimiento acelerado e incontrolado de las facultades administrativas que sufre nuestra vida tributaria, y al que ya me he referido en muchas ocasiones, se revela también en esta Ley no sólo en las facultades de aprobación que con un notable grado de discrecionalidad» (y sigue) «[...] No se ciñen, desde luego a los casos reseñados las mayores facultades concedidas a la Administración». [...] «culminan, a mi parecer, en un artículo, el 148, que, a mi juicio, constituye, con el art. 10.3 lo que sin duda será conocido como el núcleo duro, la esencia y la verdadera razón de ser de toda la Ley». FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pg. 16. También GARCÍA MORENO, indicando: «Por todo ello, dicho artículo (se refiere al artículo 148 de la LIS) supondría prácticamente una duplicidad de las previsiones que se realizan en la LGT y en el RGIT, por lo que, tal y como se ha destacado, teniendo su origen en la desconfianza que el legislador manifiesta respecto a la determinación de la renta con este nuevo sistema, se trata de una norma «condenada al desuso», pues de lo contrario podría suponer una manifestación absoluta de la actuación de la Administración, al margen de cualquier actuación reglada de su proceder». GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 355-356.

62. Y hay que hacer notar que la evolución del concepto de discrecionalidad estudiado en el segundo capítulo de este trabajo en relación con el Derecho Administrativo se ha producido de manera paralela en el Derecho Tributario de manera que todo lo que pueda afirmarse en este sentido respecto a las potestades administrativas en general, puede entenderse aplicable a las potestades administrativas de gestión. En un primer momento la discrecionalidad se entiende de forma amplia, es decir, referida al supuesto de hecho o a la consecuencia jurídica de la norma. En este sentido señalaba HENSEL dos tipos de normas tributarias que dan lugar a potestades discrecionales. De un lado, aparecen las que denomina autorizaciones discrecionales recogidas en las normas que regulan el derecho tributario administrativo (debe entenderse Derecho Tributario formal) a las que no duda en calificar de poco peligrosas desde la perspectiva del Derecho Constitucional (HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. Reprod. facs. de la ed. de: Berlin: Julius Springer, 1933. Herne [etc.]: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, 51). De otro, hace referencia a las normas que autorizan la modificación discrecional del hecho imponible. Entre estas segundas destaca especialmente el § 131 de la antigua Ordenanza Tributaria Alemana que

59. LARENZ, Karl. «Metodología de la ciencia del Derecho...», *op. cit.*, pg. 252.

60. Estas afirmaciones se relacionan generalmente con la posibilidad de que la Administración corrija opciones contables ejercitadas por el sujeto pasivo.

61. En este sentido se ha señalado: «[...] la actividad administrativa dirigida a la aplicación del tributo ha de seguir siendo, como hasta ahora, una actividad estrictamente reglada, sin que tenga cabida en nuestro ordenamiento una interpretación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en particular de su artículo 148, que lleve a reconocer margen alguno de discrecionalidad en el ejercicio de la potestad liquidatoria» FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 6. En sentido semejante PONT MESTRES: «[...] Salvo que se incurra en arbitrariedad, parece que la facultad no puede ir más allá de aquellos casos en los que la Administración pruebe o al menos razone fundadamente que en la determinación del resultado contable, se aprecia omisión aplicativa de normas precedentes, omisión que tiene trascendencia en la fijación de la base imponible» «si se aplica correctamente el mandato del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto, consistente en que —recordemos— la base se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, la justificación de

tado contable o de la base imponible del impuesto sobre sociedades. De esa manera, constituye un error derivar la discrecionalidad de la potestad de determinación del resultado contable de la absoluta o relativa amplitud con la que se haya configurado el presupuesto de hecho de la misma.

De todo lo dicho con anterioridad debe extraerse una conclusión. Cuando acometemos la delimitación del presupuesto de hecho de la norma que recoge la potestad de determinación del resultado contable no prejuzgamos, en absoluto, que la potestad sea reglada o discrecional. Esta conclusión debe extraerse exclusivamente del estudio de la consecuencia jurídica de la norma que dejamos para más adelante.

B) Entidad del presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable

Una vez realizadas tales advertencias metodológicas, debemos pasar al análisis del presupuesto de hecho de la potestad que nos ocupa. Como ya dijimos an-

establecía: «El Ministro de Finanzas del Reich puede en casos particulares, condonar la totalidad o parte de la deuda tributaria u ordenar su devolución o abono en cuenta si ya hubiera sido pagada, cuando su exacción a la vista de las circunstancias del caso resultara inícuo» (HENSEL, Albert. «Steuerrecht...», *op. cit.*, pg. 51). HENSEL se encargó en profundidad de la por el llamada modificación del presupuesto de hecho por medio de la libre discrecionalidad. En este trabajo el § 131 RAO (al que se alude, sin que alcancemos a saber la razón, como § 108 AO) se cataloga como norma habilitante de una modificación discrecional del presupuesto de hecho. HENSEL, Albert. «Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz». En *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pg. 45. Así vemos como HENSEL asume un concepto amplio de discrecionalidad, como indeterminación normativa de la actuación administrativa. Tras la Segunda Guerra Mundial la doctrina tributaria alemana inicia un proceso similar al del Derecho Administrativo en el sentido de depurar conceptualmente la idea de discrecionalidad, y excluir los márgenes volitivos en el supuesto de las potestades administrativas (en este sentido: SPITALER, Armin. «Das Ermessen der Finanzbehörden und seine richterliche Kontrolle». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1950, pg. 80 y pgs. 86-87. MEBMER, Kurt. «Arten des steuerlichen Ermessens und Rechtsschutz gegen Ermessenentscheidungen». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1953/1954, pgs. 130-132. MEBMER, Kurt. «Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen bei Stundung und Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 131 AO». En *Steuer und Wirtschaft*, 1960, pgs. 171-172). La misma posición sostiene la doctrina alemana más actual: VÖLLMEKE, Monika. «Das Entschließungsermessen beim Haftungsbescheid». En *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pg. 1002. KRUSE, Heinrich Wilhelm. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. «Kommentar zur Abgabenordnung...», *op. cit.*, § 5 Tz. 7. Lfg. 89 Oktober 1999. SCHWARZ, Bernhard. En *Kommentar zur Abgabenordnung. (herausgegeben von Bernhard Schwarz)*..., *op. cit.*, § 5 Anm. 6. 86 Lfg. 1999. BIRK, Dieter. WERNSMANN, Rainer, En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung*..., *op. cit.*, § 5, Rz. 50-51. Lfg. 166 September 2000. GERSCH, Eva-Maria. En KLEIN, Franz; ORLOPP, Gerd. *Abgabenordnung Kommentar*..., *op. cit.*, pgs. 57-58 (§ 5, Rz. 15). PUMP, Hermann. En PUMP, Hermann; LOHMEYER, Heinz. *Abgabenordnung Kommentar*. Neuwied: Hermann Luchterhand Verlag, 2001, § 5 Randnr. 16.

teriormente, nuestra labor en este momento debe centrarse en determinar, hasta qué punto, la habilitación «abierta» que parece recoger el artículo 143 TRLIS es tal. El art. 143 TRLIS pertenece a aquellas normas de cuyo enunciado literal no puede deducirse en ningún caso su presupuesto de hecho. Sería absurdo pensar en una hipotética cláusula general de apoderamiento, que resultaría contraria al principio de legalidad, entendido como vinculación positiva de la Administración a la Ley⁶³.

Se impone, por lo tanto, el estudio de las normas que completan (limitándolo) el presupuesto de la norma que recoge la potestad de determinación del resultado contable.

- a) *Los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. ¿Determinación administrativa del resultado contable en un Impuesto diferente del IS?*

Resulta de sobra conocido el régimen vigente de los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desde hace algunos años, puede detectarse un acercamiento ostensible entre las formas de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y en los rendimientos de actividades empresariales y profesionales⁶⁴ en el Impuesto sobre la Renta⁶⁵.

Debe prestarse especial atención al artículo 26 del TRLIRPF⁶⁶. En él se opera la remisión para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con las salvedades derivadas de las

63. En este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*, *op. cit.*, pgs. 443-446.

64. Utilizamos deliberadamente la terminología anterior a la vigente en la Ley 40/1998 por estar-nos refiriendo, precisamente, a etapas históricas no contemporáneas del Impuesto sobre la Renta.

65. Este acercamiento se hace patente en la Ley 18/1991 (Sección 3ª del Capítulo I del Título Quinto). No en vano la Exposición de Motivos de esta Ley señala: «En relación a las mismas (las actividades empresariales o profesionales), la Ley opta por remitir al Impuesto sobre Sociedades, con ciertas matizaciones, lo relativo a la determinación de la base imponible, cuando se trate de sujetos pasivos en régimen de estimación directa. De esta forma, se logra unificar el tratamiento tributario aplicable para determinar las rentas empresariales, con independencia del sujeto que las genera (persona física o jurídica) y con ello se evitan las diferencias que hasta ahora se producían». En efecto la Ley 44/1978 no remitía la regulación de las actividades empresariales y profesionales a la Ley del Impuesto sobre Sociedades sino que, por el contrario, establecía un concepto amplio de ingreso (artículo 18.2) y una enumeración casuística de gastos deducibles y no deducibles.

66. El Real Decreto Legislativo de 5 de marzo de 2004 ha aprobado el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Salvo que se haga alusión a momentos anteriores a la aprobación, a partir de ahora las citas se harán a dicho Texto Refundido.

reglas especiales contenidas en el propio precepto, y en los artículos 28 y 29 de la Ley para los regímenes de estimación directa y objetiva respectivamente. Y aquí surge la duda. Obviamente, la remisión debe entenderse a los artículos 10 a 25 del TRLIS (Título IV de la Ley que regula Base imponible de la misma). Sin embargo, nada esclarece el citado precepto en torno a la posibilidad de que la Administración Tributaria proyecte la potestad, que le ha sido reconocida en el artículo 143 del TRLIS, respecto de la tributación de actividades económicas en el IRPF. Guarda la doctrina silencio a este respecto, con alguna que otra excepción⁶⁷.

Creo que la solución a esta cuestión interpretativa debe abordarse por partes. Antes de resolver si la remisión al IS debe entenderse también referida a las potestades administrativas de control que el TRLIS habilite, creo absolutamente necesaria una reflexión de carácter inicial. El rendimiento neto de la actividad económica puede determinarse, como sabemos, en estimación directa o en estimación objetiva. La estimación directa conoce, sin embargo, dos modalidades, y ello a partir de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre: la estimación directa normal y la estimación directa simplificada. A pesar de la existencia de dos regímenes diferentes, debe tenerse en cuenta que la remisión del artículo 26 TRLIRPF al TRLIS opera, en principio, tanto para la estimación directa normal como para la simplificada. Creo que no puede extraerse otra consecuencia del tenor literal del artículo 26 LIRPF en que las especialidades de los artículos 28 (Estimación directa normal y simplificada) y 29 (Estimación objetiva) se tienen por reglas especiales⁶⁸, y no como regímenes alternativos al de la remisión.

Sin embargo, y a pesar de las afirmaciones anteriores, resulta difícilmente compartible la idea de una remisión genérica a las normas para la determinación de la base imponible en el actual Impuesto sobre Sociedades, por las razones que se exponen seguidamente. La remisión para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, supone, primeramente, la remisión a su artículo 10.3. Dicho precepto hace referencia al concepto de resultado contable, indicando que determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. La remisión del artículo 26 LIRPF introduce, por tanto, el resultado contable también en la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas. Se impone ahora reflexionar, de forma algo más detallada, sobre el concepto de resultado contable, reflexión sin duda esencial, en el concreto aspecto que nos ocupa en este momento.

Puesto que el artículo 10.3 TRLIS vincula el concepto de resultado contable a las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a la determinación y en las normas de desarrollo de éstas, es en este grupo normativo en el que debe localizarse dicho concepto: 1) Código de Comercio. El artículo 35 del Código recoge el resultado del ejercicio como la diferencia entre los ingresos y los gastos que aparecen en la cuenta de pérdidas y ganancias. En terminología contable nos referiríamos al saldo (deudor o acreedor) de la cuenta de pérdidas y ganancias (129). 2) El artículo 189 de la LSA recoge el resultado del ejercicio como parte de la estructura de la cuenta pérdidas y ganancias, bien en la parte de gastos o de ingresos, dependiendo, obviamente, de que estemos ante un beneficio o una pérdida. 3) La cuarta parte del Plan General de Contabilidad (Cuentas Anuales) recoge en las normas de elaboración de las Cuentas Anuales una descripción de la cuenta de pérdidas y ganancias como «aquella que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo».

No nos interesa tanto, en este momento, la definición de resultado contable, como su vinculación, evidente a la luz de los tres puntos anteriores, a la cuenta de pérdidas y ganancias. En puridad, en el sentido de las normas mercantiles a las que remite el artículo 10.3 TRLIS y, por tanto también de las fiscales, sólo podrá hablarse de resultado contable, cuando exista cuenta de pérdidas y ganancias. La cuenta de pérdidas y ganancias, junto con el balance y la memoria, integran las cuentas anuales.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Granada: Comares, 2000, pgs. 179-180. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2000, pgs. 163-164.

67. Se ha señalado que la remisión debe entenderse realizada, básicamente, a los artículos 10 a 23 LIS y normas concordantes (sin que se precise cuáles son éstas). En este sentido SÁNCHEZ VEIGA, Jesús Ángel; PLAZA VÁZQUEZ, Amancio. *Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pg. 335.

68. En efecto, la doctrina se ha inclinado por calificar a las reglas que definen el régimen de estimación directa simplificada (artículo 28 RIRPF) como especialidades y no como normas constitutivas de un régimen alternativo. En este sentido: GIL PÉREZ, Antonio; TERRASA MONASTERIO, Miquel; SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (directores). *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pg. 691. PÉREZ ROYO, Ignacio. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Tercera Edición. Madrid: Marcial Pons, 2000, pg. 282. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. «La estimación directa simplificada de los rendimientos empresariales y profesionales en el IRPF». En *Estudios Económicos. Número monográfico sobre la reforma del IRPF en España*, núm. 2/3, 1998, pgs. 489-490. NIETO MONTERO, Juan José. «Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas». En *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, 2000, pgs. 396 y 400-402. CAZORLA PRIETO, Luis María; PEÑA ALONSO, José Luis. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*. Pamplona: Aranzadi, 1999, pg. 263. CAYÓN GALIARDO, Antonio. «Rendimientos de actividades económicas». En *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes* (Coordinación: Germán ORÓN MORATAL). Madrid: McGraw-Hill, 1999, pgs. 228-232.

les (artículos 34 del Código de Comercio, 172 de la LSA y norma de elaboración 1ª de las Cuentas Anuales contenida en la parte cuarta del Plan General de Contabilidad). Por no extendernos de forma excesiva en estos temas, diremos que, de conformidad con el artículo 25 del Código de Comercio, todo empresario llevará necesariamente un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario.

Esta afirmación carecería de importancia si no fuera porque las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IRPF en los diferentes regímenes de determinación del rendimiento neto de actividades económicas son también distintas. En principio, el artículo 86.2 de la LIRPF obliga a los contribuyentes, que desarrollen actividades empresariales, cuyo régimen se determine en estimación directa, a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio. Sin embargo, el propio precepto posibilita exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil y a aquellos que determinen su rendimiento neto en estimación directa simplificada. En efecto, el artículo 65 del RIRPF exonera en su párrafo cuarto de la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio a los contribuyentes que determinen su rendimiento neto en régimen de estimación directa simplificada. Igual previsión recoge el párrafo quinto para los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales. A ambos grupos se impone, sin embargo (art. 65.3 y 65.5 RIRPF) la llevanza de los denominados libros registro: de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de inversión para los contribuyentes en régimen de estimación directa simplificada, añadiéndose el libro registro de provisiones de fondos y suplidos para los profesionales. Esta relajación de las obligaciones formales plantea un grave problema conceptual que tratamos a continuación.

La determinación del resultado contable, entendido como saldo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, se enmarca en un proceso más amplio, denominado ciclo contable, y que engloba diferentes fases. No creemos que sea necesario reproducirlas en detalle, pero lo que sí debe señalarse es que, para desarrollar correctamente el ciclo, hasta saldar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, es necesaria la llevanza de, al menos, el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. Creo que debe concluirse que sin llevar la contabilidad conforme a los mandatos del Código de Comercio y el PGC no es posible alcanzar el resultado contable, en el sentido referido por el artículo 10.3 TRLIS. Y aquí surge la contradicción: el artículo 26 del TRLIRPF remite la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas al TRLIS que, como hemos visto, hace depender la base del resultado contable. Puesto que los empresarios en estimación directa simplificada y los profesionales no determinan dicho resultado (porque se limitan a la llevanza de libros-registro) la ley remite a un régimen inaplicable para los a él sometidos. Una idea similar ya fue expresada por RAMALLO antes de la existencia del régimen de estimación directa simplificada, pues, en la Ley anterior, el problema se presentaba exclusivamente para los pro-

fesionales⁶⁹. Con la introducción del régimen de estimación directa simplificada el problema, como vemos, se agrava⁷⁰.

Algunos sectores doctrinales, como vimos, no han tomado conciencia del problema, y señalan que, en estimación directa simplificada, el rendimiento neto de la actividad económica se determina como en estimación directa normal, con las diferencias establecidas por el artículo 28 del RIRPF respecto de amortizaciones y provisiones. FALCÓN, por el contrario, consciente del problema que se planteaba para los profesionales, proponía la aplicación analógica del PGC a sujetos no obligados a llevar contabilidad en el sentido del Código de Comercio⁷¹.

A mi juicio, el problema debe resolverse en diferente sentido. SÁINZ DE BUJANDA dejó claro que el método de determinación es el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica⁷². En su crítica a los métodos estimativos, SÁINZ DE BUJANDA viene a afirmar que los métodos alternativos a la determinación directa conducen a bases alternativas (bases normativas y fácticas, se entiende) que, a su vez, se relacionan con hechos imponderables también alternativos⁷³. Creemos que es esto exactamente lo que ocurre en la estimación directa simplificada. Algunos autores han centrado sus trabajos en torno a la estimación directa simplificada en desvincular ésta de la ya derogada estimación objetiva por coeficientes. Se ha señalado en este sentido que «[...] la estimación directa simplificada apenas difiere de la modalidad normal de estimación directa pues, tal y

69. Señalaba RAMALLO: «Una segunda consecuencia de esta ausencia de definición normativa de la base imponible en la LIS se produce en la relación entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el IS en la determinación de rendimientos empresariales y profesionales. En efecto por un lado el artículo 42 de la Ley 18/1991 del IRPF se remite, para la determinación de estos rendimientos, a «las normas del Impuesto sobre Sociedades»; por otro lado, el artículo 101. Dos de la misma Ley obliga sólo a sujetos que desarrollen actividades empresariales «a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio» cuando la determinación de dicho rendimiento se realice en régimen de estimación directa. Será por tanto, en relación a los profesionales en donde se planteará el problema ya que determinándose sus rendimientos por las normas del IS, éstas (artículo 10.3) consisten en el resultado contable, cuando dichos sujetos no tienen obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio». RAMALLO MASSANET, Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, op. cit., pgs. 546-547.

70. Algún autor, de forma aislada, ha tomado conciencia de este problema en la estimación directa simplificada, aunque sin aportar solución alguna: GALAPERO FLORES, Rosa. «Regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Determinación directa y Estimación objetiva. Modificaciones llevadas a cabo por el Real Decreto 37/1998, de 17 de enero». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 249, 1998, pg. 546.

71. FALCÓN y TELLÁ, Ramón. «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Algunas observaciones». En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 33, 1996, pg. 46.

72. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación de las bases imponderables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario». En *Hacienda y Derecho* (Volumen VI). Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, pg. 241.

73. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», op. cit., pgs. 208-209.

como pone de relieve el Informe para la Reforma del IRPF, antes aludido, la estimación de ciertas partidas por coeficientes no constituye más que una limitada trasgresión del principio de justificación documental propio de la estimación directa, por lo que este método en su versión actual ha de calificarse como una modalidad —ciertamente algo relajada— de la propia estimación directa más que un procedimiento objetivo de estimación»⁷⁴.

No queremos entrar en la discusión en torno a si la estimación directa simplificada debe ser considerada o no estimación objetiva o tendencialmente objetiva. Lo que sí debe quedar claro es que, por un lado, las provisiones en torno a amortizaciones y provisiones no son meros «detalles» en la determinación del resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades. En efecto, las provisiones son partidas fundamentales orientadas a hacer posible el principio de prudencia contable. Las amortizaciones, por su parte, constituyen un instrumento fundamental para la correcta periodificación contable. De otro lado, en estimación directa, la base imponible normativa del IS es la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores. Se calculará a través del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos en el propio TRLIS. La base normativa en estimación directa simplificada no podrá ser ésta pues, como señalamos, no existe en puridad resultado contable, cuando a efectos fiscales, se llevan sólo libros-registro de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de inversión. La doctrina debe acometer la difícil tarea de afrontar una definición de base imponible normativa para la modalidad de estimación directa simplificada en la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. Sin duda esta definición, que deberá volver a los conceptos y a la lógica propias de la Ley 61/1978, tendrá que incluir las especialidades a las que hace, referencia el TRLIRPF (artículos 26.2, 26.4 y 28), el RIRPF (artículo 28) y los ajustes extracontables del TRLIS que sean de aplicación⁷⁵.

Estamos ya en situación de dar respuesta a la cuestión que nos planteamos en torno a la posibilidad de la Administración Tributaria de determinar el resultado

contable en el ámbito del IRPF y para los rendimientos de actividades económicas. De entrada, debemos excluir del ámbito de la potestad a los contribuyentes que determinan su rendimiento neto en estimación objetiva, por razones obvias: la estimación objetiva, como régimen de determinación de la base imponible, no se asienta sobre la normativa contable, antes al contrario, el conjunto de normas que permiten, en ese régimen, el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica, se contienen, única y exclusivamente, en normas fiscales (TLIRPF y RIRPF)⁷⁶. Así, ni los contribuyentes que determinen su rendimiento neto en estimación objetiva, están obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, ni la Administración tendrá que determinar resultado contable alguno pues, en este caso, no se sabría muy bien para qué podría determinarlo la Administración, en la medida en que las normas contables no integran el régimen de determinación de la base imponible.

Ya en el ámbito de la estimación directa quedarán fuera los empresarios que determinen su rendimiento neto en estimación directa simplificada y los profesionales que, de conformidad con el artículo 65.5 del RIRPF, tampoco deben llevar contabilidad, en el sentido del Código de Comercio, a efectos fiscales.

Queda sólo en duda, por lo tanto, el cálculo del rendimiento neto en estimación directa normal por empresarios. Debe decirse, aunque ya se haya hecho alusión a este extremo anteriormente, que estos empresarios llevan contabilidad de conformidad con el Código de Comercio por lo que, efectivamente, parten del resultado contable para la determinación de su base imponible.

Nada puede extraerse a este respecto del enunciado literal de la norma que recoge la remisión cuya amplitud nos ocupa en este momento. En efecto, el artículo 26 del TRLIRPF remite la determinación del rendimiento neto a la LIS, sin aludir, en ningún momento, a las potestades administrativas de control del correcto cumplimiento de las obligaciones contables a efectos fiscales. Tampoco supone el artículo 143 TRLIS una ayuda, en este problema de remisión, más allá de su ubicación en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para la solución de este problema debe ponderarse el conflicto evidente que se produce entre el principio de atribución expresa y específica de potestades que impondría, en línea de principio, restringir la potestad administrativa prevista en el artículo 143 TRLIS al ámbito del Impuesto sobre Sociedades y los mandatos más elementales de la lógica (aunque también de la igualdad) que imponen potestades de control idénticas para sujetos pasivos que determinen de igual manera sus bases impositivas,

74. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. «La estimación directa simplificada...», *op. cit.*, pg. 484. CAZORLA PRIETO, Luis María; PEÑA ALONSO, José Luis. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...», *op. cit.*, pg. 264. Ambos citando al Informe presentado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la reforma del IRPF de 13 de febrero de 1998.

75. Quizás sería acertada para este problema particular la solución adoptada por el § 4.III de la EStG alemana que indica: «Los sujetos pasivos no obligados a la llevanza de libros y a la presentación periódica de cuentas anuales, determinarán su beneficio por la diferencia entre sus ingresos y gastos». Se trata, en todo caso, de una cuenta de ingresos y gastos elaborada sobre la base del principio de caja, aunque con algunas excepciones.

76. Así debe entenderse el artículo 29 del TRLIRPF al prescribir: «El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el presente artículo y las disposiciones que lo desarrollen».

como es el caso, sin duda, de los sujetos pasivos del IS y de los empresarios que determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el IRPF por el método de estimación directa normal.

La solución no vendrá dada tanto por la amplitud de la remisión normativa del artículo 26 del TRLIRPF como por la interpretación, una vez más, de la potestad de determinación del artículo 143 TRLIS.

Para la solución de este problema interpretativo resulta de especial importancia acudir a la doctrina de los poderes inherentes o implícitos. Hemos visto más arriba que, como principio, las potestades deben ser tasadas, concretas y medidas pues, de no ser así, el principio de legalidad, entendido como vinculación positiva de la Administración a la Ley, estaría en franco peligro. Este principio general no debe entenderse, sin embargo, de manera rotunda, hasta el punto de contradecir la propia lógica jurídica y la coherencia del ordenamiento. En efecto, la práctica federal norteamericana puso de relieve tempranamente la necesidad de relativizar el entendimiento del principio de atribución expresa de poderes y potestades⁷⁷ a la Federación. Surge así la figura de los *implied powers* (poderes implícitos) como aquellos que pueden deducirse racionalmente de la norma explícita de atribución mediante una interpretación sistemática o finalista⁷⁸. Sin embargo la doctrina de los poderes implícitos debe desvincularse de la estricta práctica federal norteamericana pues, como ha sostenido nuestra mejor doctrina⁷⁹, supone, en realidad, una derivación de la lógica jurídica, extrayendo de unos principios generales finalidades también genéricas a las que se ordenan potestades implícitas, en el sentido aquí defendido⁸⁰.

A mi juicio, de la atribución expresa de la potestad de determinación del resultado contable en el artículo 143 TRLIS, en principio limitada al Impuesto sobre Sociedades, debe deducirse lógicamente la extensión de la misma al ámbito del rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa normal. Si, co-

mo afirma el Profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, de lo que se trata con los poderes implícitos es de hacer coherente el sistema legal respondiendo a un orden de razón y no a un casuismo ciego⁸¹, parece de todo punto justificada la extensión de la cautela (en forma de potestad administrativa) prevista en el TRLIS para el control de unos rendimientos cuyo régimen es idéntico para las personas físicas. La figura de los poderes implícitos, lejos de constituir una quiebra de la vinculación positiva, supone una reacción lógica contra un positivismo radical en la habilitación legal de potestades administrativas. La vinculación positiva de la Administración supone un mandato de racionalidad y legalidad en la actuación de la Administración Tributaria. De este mandato de racionalidad no puede derivarse un trato distinto, en el sentido de habilitación y falta de ella, para dos supuestos de hecho idénticos. Si el TRLIRPF remite la determinación de la base en estimación directa normal al sistema del TRLIS y éste, para hacer posible el ejercicio normal de las potestades administrativas de gestión, tipifica la potestad de determinación del resultado contable habrá que concluir que esta potestad también debe extenderse al ámbito del IRPF.

En todo caso, y sin perjuicio de lo que se ha dicho con anterioridad, también puede deducirse la posibilidad de determinación administrativa del resultado contable respecto de los rendimientos empresariales en régimen de estimación directa, a partir de la propia naturaleza de la potestad de determinación. Vimos más arriba que la potestad que nos ocupa, podía entenderse, en todo caso, como una facultad de la potestad liquidatoria. Y aunque no entendíamos ociosa la tipificación de la facultad de modo autónomo, sostuvimos que ésta podría derivarse, en todo caso, de la propia potestad liquidatoria formulada, de forma genérica, en la Ley General Tributaria y en los Reglamentos de procedimiento. Por lo tanto, si no se quiere entender la determinación del resultado contable de los empresarios individuales como un poder implícito en la facultad de determinación del resultado contable del artículo 143 del TRLIS, sí que deberá, al menos, reconocerse la posibilidad de derivar el mismo de la potestad liquidatoria general.

b) La determinación administrativa del resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades

Debemos centrarnos en este momento en el objeto fundamental de este capítulo, que no es otro que determinar el presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable en el seno del Impuesto sobre Sociedades. Como ya vimos con anterioridad, la formulación literal del citado precepto en absoluto esclarece esta cuestión, hasta el punto de que podemos hablar, no me cabe la menor duda, de un presupuesto de hecho imperfecto, necesitado de aclaraciones, que le vendrán dadas, generalmente, por su comparación con otras potestades administrativas de gestión.

77. Así, en la Sentencia *McCulloch v. Maryland* de 1819, en que se amplían los poderes de la Federación, algo difícil de admitir en una interpretación literalista de la Constitución de 1787. Citada en SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Volumen I. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, pg. 882. Citada y comentada en profundidad por GARCÍA PELAYO, Manuel. *Derecho Constitucional Comparado*. Primera Edición en Alianza Universidad. Primera Reimpresión. Madrid: Alianza Editorial, 1987, pgs. 364-367.

78. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos...*, *op. cit.*, pg. 882. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *op. cit.*, pg. 442.

79. ALONSO GARCÍA, Enrique. *La interpretación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1984, pg. 250.

80. Así se explica que la práctica haya pasado de la jurisprudencia norteamericana a la del Tribunal Internacional de Justicia y, de ahí, al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como describe SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos...*, *op. cit.*, pg. 882.

81. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *op. cit.*, pg. 443.

A la hora de afrontar el estudio de dicho presupuesto de hecho se impone, a mi parecer, proceder ordenadamente, lo que permitirá agotar las posibilidades de configuración del supuesto. La necesidad de determinar el resultado contable por la Administración Tributaria puede deberse, en principio, a todo un conjunto de razones diversas. Sin embargo creo que resulta capital diferenciar *a priori* aquellos casos en que la determinación del resultado traiga causa de cuestiones de hecho, de aquellos otros, en que el origen de la determinación administrativa esté en cuestiones jurídicas. Habrá casos en que la calificación de un supuesto de hecho como de origen fáctico o de origen jurídico no será fácil; sin embargo, creo que este esquema puede ayudar en gran medida a ofrecer un panorama exhaustivo no ya sólo del presupuesto de hecho de la potestad de determinación sino también de las fronteras y límites con otras potestades administrativas de gestión.

a') *La determinación administrativa del resultado contable con causa en cuestiones de hecho*

El resultado contable, entendido como saldo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias presupone la culminación de un proceso aplicativo de normas jurídicas (de carácter contable). El resultado es, en sí mismo, una consecuencia jurídica entendida como culminación de la aplicación de todo un conjunto de normas, a una serie de hechos de relevancia empresarial y, por supuesto, contable. Pues bien, como en cualquier otro tributo, tampoco aquí puede la Administración Tributaria tolerar resultados derivados de la contabilización de hechos inciertos o incompletos. De esa manera, ejercitando las potestades de comprobación que le han sido conferidas por el ordenamiento jurídico y, muy en particular, mediante el examen, para el que le habilita el artículo 133.2 del TRLIS⁸², de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos, la Administración podrá descubrir nuevos hechos no declarados, o la falsedad parcial o total de los que sí lo hayan sido. Y, como en cualquier otro tributo, el descubrimiento de esos hechos o la necesaria rectificación de los parcialmente declarados, no quedará en eso, sino que impondrá necesariamente la aplicación de las normas en cuyas hipótesis normativas dichos hechos puedan subsumirse. Por lo tanto, si se trata de hechos de relevancia contable, como lo serán prácticamente todos los que afecten al tráfico económico de la sociedad, la Administración se verá obligada a corregir el resultado contable determinado originalmente por la empresa, pues, como hemos visto, las normas que conducen a

82. Se trata, en todo caso, de facultades comprobatorias ya atribuidas a los órganos de inspección de los tributos en el artículo 142 de la Ley General Tributaria.

la determinación de dicho resultado forman parte del régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, este esquema, tan sencillo a primera vista, se complica al profundizar el análisis, en la medida en que existen otras potestades administrativas de gestión relacionadas, también, con la vertiente fáctica de la contabilidad, cuya relación con la potestad de determinación del resultado contable debe analizarse. Así, en este epígrafe, nos ocuparemos, de un lado, de aquellos casos en los que el empresario o bien no lleva contabilidad en absoluto o ésta presenta tales anomalías que la convierten en inoperante a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. De otro, deberá analizarse el descubrimiento por la Administración, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, de elementos patrimoniales ocultos y deudas ficticias y de ingresos no declarados y gastos declarados pero inexistentes.

a'') *Incumplimiento absoluto del deber de llevanza de contabilidad. La complementariedad entre la potestad de determinación del resultado contable y la estimación indirecta de bases imposables⁸³*

Como es de sobra conocido, el incumplimiento absoluto del deber de llevanza de la contabilidad si, como por otro lado es casi inevitable, conduce a la imposibilidad de la Administración para conocer los datos necesarios para la determinación completa de las bases en estimación directa, habilita la determinación de la base en régimen de estimación indirecta. Huelga decir que el incumplimiento absoluto del deber de llevanza de contabilidad supone un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, no sólo por mandato de la lógica, sino porque así se desprende del artículo 64.2.a) del Reglamento General de Inspección de los Tributos.

A veces, la doctrina se ha inclinado por considerar a la estimación indirecta como un procedimiento alternativo a la potestad de determinación del resultado contable. Así se ha señalado que será de aplicación el artículo 148 de la LIS (actual 143 TRLIS) «cuando el sujeto pasivo no haya determinado el resultado contable, pero no se den los presupuestos necesarios para acudir a la estimación indirecta, en la medida en que existen datos reales»⁸⁴. A mi juicio, esta afirmación

83. Las conclusiones que aquí se exponen han sido adelantadas en una publicación anterior: BÁEZ MORENO, Andrés. «Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imposables». En *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pgs. 9-18.

84. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1998, pg. 71. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 65. En el mismo sentido se pronuncia COLL FRECHINA, Lluís. «La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades». Barcelona: Cedecs, 1997, pgs. 137 y 170.

deriva de una comprensión insuficiente de la estimación indirecta y de la potestad de determinación del resultado contable, potestades, quiero que quede claro desde este momento, que entiendo complementarias.

Seguramente esta idea de la alternatividad trae causa de un deficiente entendimiento de las diferencias entre métodos y regímenes de determinación de la base imponible. Si por régimen de determinación de la base imponible entendemos «el conjunto de normas jurídico-materiales que regulan las operaciones de todo tipo necesarias para proceder a la reducción a términos numéricos de aquella magnitud –en sentido abstracto– del aspecto del elemento material del hecho imponible que ha sido asumido como base imponible»⁸⁵, parece bastante evidente, que la estimación indirecta quedaría al margen de tal concepto, en la medida en que, como hicimos notar, no incorpora un conjunto de reglas que permitan el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica, sino que supone, única y exclusivamente, un procedimiento especial de comprobación⁸⁶. La estimación indirecta no permite determinar la base imponible fáctica del Impuesto sobre Sociedades, ni de ningún otro tributo pues, por naturaleza, sólo alcanza la fijación de unos determinados hechos, que habrá que subsumir en las hipótesis normativas de las reglas que compongan el régimen de determinación de la base imponible. Y ello nos interesa porque nos va a ayudar a comprender la com-

plementariedad de la estimación indirecta y la potestad de determinación del resultado contable, no sólo en los casos de incumplimiento absoluto del deber de llevanza de contabilidad sino, de manera más amplia, siempre que sea de aplicación la estimación indirecta de acuerdo con las normas de la LGT y del RGIT.

En aquellos casos en que proceda la estimación indirecta de bases imponibles, la Inspección de los Tributos estimará, ya sea por vía directa o por vía indirecta, todo un conjunto de hechos, como hemos visto más arriba. Pero esos hechos serán, justamente, el resultado de la estimación. Aquí acaba la estimación indirecta si entendemos correctamente su incardinación en el procedimiento de gestión. Yacaba, precisamente, porque su propia naturaleza jurídica le impide extenderse más. Fijados los hechos, lo que se impone, precisamente, es la aplicación de las normas jurídicas, la aplicación del régimen de determinación de la base imponible al que hacíamos alusión más arriba. Fijados los hechos y cuantificados, se impone subsumirlos en los supuestos de hecho de las normas que componen el régimen de determinación concreto, para obtener, de un lado, todo un conjunto de consecuencias jurídicas parciales de cada una de las normas que compongan el régimen y, de otro, una consecuencia final, que no puede ser otra que la base imponible fáctica, entendida ésta como una cifra, consecuencia jurídica global del régimen de determinación de la base imponible.

Debemos trasladar este esquema general al ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Como es sabido el artículo 10.2 del TRLIS establece: «*La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria*». Así pues, y corrigiendo la, de nuevo, defectuosa terminología legal, en el IS sólo existe un régimen de determinación de la base imponible: el de estimación directa⁸⁷. Sólo existe pues una base imponible normativa y un conjunto de preceptos para operar el tránsito de ésta a la base fáctica. Para entender estas afirmaciones creo necesario traer a colación ideas expuestas ya por SÁINZ DE BUJANDA y que cobran hoy mayor relevancia, si cabe. Afirmaba el maestro que «*en el impuesto sobre el beneficio empresarial, como en cualquier otro sector tributario, corresponde al Derecho, fundamentalmente, ofrecer una configuración normativa del hecho imponible y de la base, sin entrar a definir, con pretensiones de validez científica general, las realidades extrajurídicas que subyacen a la imposición, por ejemplo ésta tan controvertida, de la renta, en su modalidad de beneficio empresarial. [...] No se trata claro está, de formular una definición de lo que en pura doctrina el beneficio sea –esto es de la naturaleza del beneficio– sino de precisar qué elementos, positivos o negativos, han de computarse con el fin de llegar a saber si el beneficio*

85. Pionero en esta definición en España fue Alberto GÉNOVA GALVÁN del que tomamos la definición. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. *La estimación indirecta*. Madrid: Tecnos, 1985, pg. 34. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «Los regímenes de determinación de la base imponible». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 181, 1986, pgs. 34-35. Ya se había mostrado partidario de esta definición, aunque de forma menos rotunda: PALAO TABOADA, Carlos. «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles». En *Hacienda Pública Española*, núm. 79, 1982, pg. 20. PALAO TABOADA, Carlos. «Régimen de determinación de la base». En *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas, 1983, pg. 309.

86. Es ésta una idea que ciertos sectores de la doctrina han mantenido, aunque no siempre de forma rotunda: RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación...*, op. cit., pgs. 634-638. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, pgs. 431-436. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «La estimación indirecta...», op. cit., pgs. 62-68. En el mismo sentido se pronunció con anterioridad PALAO. PALAO TABOADA, Carlos. «Métodos y procedimientos...», op. cit., pg. 20. Más recientemente se han pronunciado en el mismo sentido: PALAO TABOADA, Carlos. Prólogo a *La estimación indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pg. 18. SÁNCHEZ PINO, Antonio José; MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La Estimación Indirecta...», op. cit., pgs. 31-36. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Madrid: Mc Graw-Hill, 1998, pg. 388. Este autor añade un argumento que suscribo plenamente: entendida la estimación indirecta como de bases imponibles, éstas quedarían al arbitrio de la Administración, concediendo un margen de discrecionalidad cuya amplitud resultaría intolerable. NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo. «La actividad administrativa de comprobación tributaria». En *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53, 1987, pgs. 95-96.

87. Debe hacerse salvedad del régimen especial, de carácter objetivo, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre para las entidades navieras en función del tonelaje (arts. 124-128 TRLIS).

existe y, en caso afirmativo, para poder cifrarlo. Ése es el sentido que ha de darse a las reglas sobre ingresos y gastos computables»⁸⁸. Y ahora añado yo, ése, y no otro, es el sentido que debe darse al artículo 10.3 del TRLIS, es decir, el que señala que, en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante los ajustes extrafiscales, el resultado contable determinado conforme a la normativa mercantil.

En efecto, el artículo 10.1 del TRLIS que define la base imponible como el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores es una norma incompleta, por cuanto, como hemos visto, no es función, ni está entre las posibilidades reales del Derecho Tributario, formular un concepto de renta, con pretensiones de validez global. Sin embargo, ese carácter incompleto encuentra solución rápidamente en el ya citado artículo 10.3 precepto que precisa el concepto de renta, definiéndolo como resultado contable ajustado. Por eso, podemos decir que en el Impuesto sobre Sociedades sólo existe una base imponible normativa y un régimen de determinación de dicha base. La base imponible normativa la constituye el resultado contable en el período impositivo determinado conforme a la normativa mercantil, corregido por los ajustes extracontables fijados en la propia Ley, minorado por las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores. El régimen de determinación de la base está constituido por la totalidad de las normas contables que conducen a la fijación del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (resultado contable) y por las normas fiscales correctoras recogidas en el TRLIS.

Ahora estamos en condiciones de decir que estimados unos hechos por la Inspección de los Tributos, a través de la estimación indirecta, la propia Inspección procederá a determinar la base fáctica, aplicando las normas del régimen de estimación directa (el único régimen existente en el IS), es decir, determinando el resultado contable y practicando los ajustes correspondientes⁸⁹. Queda, creo, plenamente demostrado que estimación indirecta y determinación administrativa del resultado contable son potestades necesariamente complementarias y no alternativas. Esta forma de entender la relación entre la potestad de determina-

ción del resultado contable y la estimación indirecta presenta, además de su coherencia lógica, algunas ventajas de orden práctico:

1) Desde el momento de la aprobación de la Ley 43/1995 algunos autores desarrollaron una teoría a la que subyace, en realidad, un falso problema. Este sector doctrinal, con el Prof. Dr. Juan RAMALLO a la cabeza, sostiene que el Impuesto sobre Sociedades, en su regulación vigente, carece de base imponible; «*el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto sin base imponible*» sostiene literalmente el Prof. RAMALLO⁹⁰. Para ilustrar el modo de llegar a esta conclusión, quizás resulte conveniente reproducir las propias palabras del Prof. RAMALLO: «*Cuando en un caso concreto de IS se dé un supuesto de hecho que permita y obligue a la aplicación de la estimación indirecta no sabremos para qué los tenemos que utilizar a no ser para conocer la renta del período impositivo, concepto que sin mayor especificación de sus elementos componentes se convierte en un concepto jurídico indeterminado [...]. Y no es posible contestar a estos interrogantes diciendo que es a efectos de determinar el resultado contable corregido por-*

Abgabenordnung..., *op. cit.*, § 162 Tz. 21. Lfg 99 oktober 2002. Con menor rotundidad: PLÜCKEBAUM, Rudolph. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 3. Heidelberg: CF Müller, 1992-2000, § 4 Rdnr. A 133. 1 Erg. Lfg. Januar 1987. KANZLER, Hans-Joachim. «Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt». En *Finanz-Rundschau*, 1998, pgs. 237-238. KANZLER, Hans-Joachim; TIEDCHEN, Susanne. En HEUER, Gerhard; HERMANN; Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*. Band 3 (§§ 4-4d EStG). 21. Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1950-1996, Vor §§ 4-7, Anm. 11. Lfg. 195 Februar 1999. MEURER, Ingetraut. En *Lademann. Kommentar zum Einkommensteuergesetz*. 4. Auflage. Heidelberg: Richard Boorberg Verlag. Verlag Recht und Wirtschaft, 1997, § 4 Anm. 57. Nachtrag 124, april 1999. BORDEWIN, Arno. En BORDEWIN, Arno; BRANDT, Jürgen. *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*. Heidelberg: Forkel-Verlag, 1955-2003, § 4 Rz. 65. Erg.-Lfg. oktober 1999. WACKER, Roland. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar*. 16. Auflage. München: Franz Vahlen, 2000, § 4, Rz. 80. El 6 februar 2000. La jurisprudencia tributaria alemana, a pesar de reconocer que la estimación indirecta no constituye un régimen propio para el cálculo del beneficio, se ha pronunciado, de forma errónea a mi juicio, en el sentido de que tras la estimación indirecta no está obligada la Administración a rendir un balance final (*Schlußbilanz*). En este sentido: Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 9. april 1987 III K 272/86. (*Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1988, pg. 4). Bundesfinanzhof, Urteil vom 26. Juni 1986, IV R 10/84. BFH/NV 1987, 682).

90. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación de...», *op. cit.*, pg. 544. A conclusiones muy semejantes ha llegado el Profesor NAVAS VÁZQUEZ al señalar que: «[...] el asunto reviste cierta gravedad en el caso de la estimación indirecta, porque aquí la base se determinará utilizando los datos, antecedentes, elementos, signos o índices, ¿de qué?, pues de la renta, pero ¿qué es la renta de la sociedad? La LIS no lo dice. Con lo cual nos encontramos con que, en virtud del tipo de razonamientos propios del régimen de estimación indirecta, partiendo de hechos conocidos —los índices, debemos llegar a otros hechos— la renta —y realmente desconocemos cuáles son esos hechos de llegada, puesto que falta en la Ley el precepto que deshaga el *quid pro quo* de que la base imponible es el importe de la renta y su obtención constituye el hecho imponible—. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 10.

88. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pgs. 238 y 240.

89. Así ha sido entendida también la relación entre la estimación indirecta y los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial en Alemania. En este sentido indica SEER que la estimación indirecta (*Schätzung*) no constituye un tipo autónomo para el cálculo del beneficio. Por el contrario, deben aplicarse (a los hechos estimados entiendo) las reglas que disciplinen el cálculo del beneficio en el caso concreto (recuérdese que, en la ley alemana del Impuesto sobre la Renta, existen dos regímenes diversos para la determinación del beneficio derivado de las actividades económicas). (Las partes entre paréntesis son mías). SEER, Roman. En *Kommentar zur*

que éste es el objeto del procedimiento de determinación de la base en la estimación directa y no en la indirecta»⁹¹.

Siendo conscientes de que la estimación indirecta no es un régimen de determinación de la base imponible, sino un procedimiento especial de comprobación, la tesis del Prof. RAMALLO pierde fuerza. Al igual que en la Ley 61/1978 el concepto de renta se desglosaba en el artículo 3. Dos de la Ley, constituyendo la base la suma algebraica de los rendimientos e incrementos y disminuciones a los que dicho precepto hacía referencia, hoy la base se determina por referencia a conceptos diferentes (el resultado contable) que, aun contenidos en normas no fiscales, definen, sin género de dudas, la base imponible. El papel que, en la Ley de 1978, jugaban los conceptos de rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas, de rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto y de incrementos de patrimonio, lo desempeña hoy el concepto de resultado contable. La determinación de la base, que se efectuaba con anterioridad, atendiendo a las normas contenidas en los artículos 12 a 16 de la Ley 61/1978, se hace hoy aplicando la totalidad de las normas contables a las que expresamente remite el TRLIS y corrigiendo algunos extremos de éstas por aplicación de los artículos 11 a 25 TRLIS.

El Impuesto sobre Sociedades no es pues un impuesto sin base imponible; muy al contrario, es un Impuesto con una base imponible única, base que deberá cuantificarse conforme a las normas del régimen de estimación directa, a las que ya hemos hecho referencia. Por lo tanto, cuando la Inspección de los Tributos estime hechos en el régimen de estimación indirecta, sí conoceremos su objetivo: los hechos se estimarán para que les sean de aplicación las normas jurídico-materiales del régimen de estimación directa, es decir, las normas contables y los ajustes extracontables.

2) Ya se ha hecho alusión en este mismo trabajo a la tesis de SÁINZ DE BUJANDA en torno al objeto de medición por parte de los «métodos» diferentes al de evaluación directa. Utilizándolos, no sólo se da lugar a bases fácticas distintas de las correspondientes en estimación directa, tema del que nos ocuparemos más adelante, sino que, el propio objeto de la medida (la base imponible normativa) es diferente. Así pudo hablar el maestro de bases alternativas que a su vez suponen la necesaria existencia de hechos imponibles también alternativos⁹². Las consecuencias de este fenómeno de las bases y hechos imponibles alternativos son extraídas por el propio SÁINZ DE BUJANDA: dicha alternatividad, si se me permite el

término, produce alteraciones en la estructura del sistema tributario⁹³, fenómenos de despilfarro normativo que dan lugar a divergencias entre el sistema tributario aparente y real⁹⁴ y la destrucción de la naturaleza del impuesto personal sobre la renta⁹⁵.

Lo que no queda tan claro en la obra de SÁINZ DE BUJANDA es si la estimación indirecta, estimación por Jurados vigente en el momento de alumbrarse la obra a la que hacemos referencia, da lugar también a que el objeto de medición sea una base alternativa que proviene de un hecho imponible alternativo o si, por el contrario, dicha alternatividad es exclusiva de las estimaciones objetivas. Aunque la preocupación esencial del profesor SÁINZ se centraba en las estimaciones objetivas⁹⁶, es cierto que en otros momentos de su obra se da a entender que también las estimaciones por Jurados desembocan en los descritos fenómenos de alternatividad⁹⁷. Algún autor que se ha ocupado de este tema con detenimiento cree que la teoría de SÁINZ DE BUJANDA falla, precisamente, en considerar que el fenómeno de las bases alternativas se produce también en la estimación indirecta⁹⁸.

Tuviese o no SÁINZ DE BUJANDA *in mente* las estimaciones indirectas, a la hora de elaborar sus afirmaciones en torno a las bases alternativas, lo que sí es cierto es que sosteniendo la tesis por nosotros propuesta se elimina la mera posibilidad de dicha alternatividad. Si, por el contrario, como hace gran parte de la doctrina, se piensa que la estimación indirecta además de suponer una forma de comprobar incluye también una normativa de tránsito de la base normativa a la fáctica, tendrá que reconocerse la existencia de una base alternativa. Y ello se presenta especialmente problemático desde cualquier punto de vista, porque cualquier base imponible normativa que se elija distinta del resultado contable ajustado y minorado será enteramente arbitraria. Tanto si se acude al concepto de Ingresos menos Gastos propio de la Ley de 1978, que reviviría sin razón jurídica alguna, como si se da entrada a la libertad de la Administración, la alternatividad denunciada será innegable. Y lo que es peor. Si bien en las estimaciones objetivas se da plenamente el fenómeno de la alternatividad, al menos la base y el hecho imponible alternativos aparecen reconocidos a nivel normativo (legal, y la mayor parte de las veces, reglamentario). Sin embargo, ¿en qué norma se detallan la ba-

93. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pg. 209.

94. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pg. 247.

95. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pg. 251.

96. De ello es prueba más que suficiente que en el momento de contrastar los conceptos teóricos definidos en la primera parte de su discurso con la realidad jurídico positiva española, SÁINZ DE BUJANDA se centra, de forma exclusiva, en las estimaciones objetivas. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.* pgs. 254-262.

97. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pgs. 215-216.

98. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «Los regímenes de determinación...», *op. cit.*, pg. 39.

91. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación...», *op. cit.*, pg. 546.

92. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pgs. 208-209.

se y el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en estimación indirecta? Sencillamente en ninguna y, o bien se acude al callejón sin salida propuesto por el Profesor RAMALLO, y al que ya hemos tenido ocasión de referirnos, o se concede a la Administración la definición abstracta de dicha base, algo, creo, absolutamente inadmisibles en nuestro sistema tributario. La tesis por nosotros defendida más arriba da plena solución a estos problemas, como creo haber demostrado.

3) Tanto el Tribunal Económico Administrativo Central como los Tribunales Superiores de Justicia⁹⁹ han afirmado, como doctrina constante, que, aunque la base fáctica resultante de la estimación indirecta no debe coincidir necesariamente con la que correspondería en caso de utilizarse otros regímenes legalmente previstos, sí que existe una obligación de que la cifra se aproxime lo más posible al rendimiento neto que se hubiera fijado en el caso de aplicar un régimen normal de determinación.

Esta afirmación tan tajante no tendría ningún sentido si se impusiera como obligación de resultado. En efecto, si como hemos visto más arriba, la estimación indirecta procede exclusivamente en aquellos casos en que no sea posible determinar las bases (hechos como hemos visto) en estimación directa no tendría sentido imponer como obligación el mayor acercamiento entre la magnitud determinada en estimación directa y estimada en estimación indirecta, por cuanto el hallazgo de la primera resultará imposible cuando proceda la segunda. Esta obligación debe ser entendida necesariamente como de medios. Es decir, cuando se

proceda a estimar los hechos imponibles reales, en estimación indirecta, la Administración deberá adoptar todas aquellas cautelas sustantivas y procedimentales necesarias para que la base fáctica se acerque lo más posible a la que hubiera resultado en caso de determinarse la base en estimación directa. No es posible garantizar que los hechos estimados coincidan con los hechos, de relevancia contable, efectivamente acaecidos. Sin embargo, lo que sí es claro es que la adopción, por la vía de hecho necesariamente, de una base imponible alternativa alejará la base imponible fáctica de la que hubiera correspondido en estimación directa¹⁰⁰.

Con estas ideas creo que han quedado suficientemente claras las relaciones entre la potestad de determinación del resultado contable y la estimación indirecta de bases imponibles y, lo que para nosotros es más importante, se ha configurado, en un primer escalón, el supuesto de hecho de la potestad recogida en el artículo 143 TRLIS, permitiendo descartar la idea, incorrecta a mi juicio, de que la procedencia de una estimación indirecta, excluye *per se* la de la potestad de determinación del resultado contable y viceversa¹⁰¹.

b'') Incumplimientos parciales del deber de llevanza de contabilidad por motivos fácticos

Nos hemos centrado, hasta este momento, en el supuesto más llamativo de entre los que habilitan a la Administración a determinar el resultado contable por motivos fácticos. Sin embargo, la categoría que describimos es mucho más amplia. También pueden detectarse incumplimientos parciales del deber de llevanza de contabilidad que traen causa de problemas de hecho de carácter también parcial. El sujeto pasivo lleva contabilidad, pero omite determinados asientos referidos a elementos patrimoniales de su activo, o a operaciones de su tráfico, o bien realiza anotaciones falsas, referidas a partidas de pasivo o a cuentas de gastos. Las consecuencias, según el hecho contable omitido, o ficticiamente anotado, son muy distintas, como veremos a continuación.

- Descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos no contabilizados o contabilización de deudas ficticias.

99. Res. del TEAC de 5 junio de 1990. Res. TEAC de 21 de julio de 1992, Considerando 4º. Res. del TEAC de 8 de septiembre de 1992, Considerando 4º. Res. del TEAC de 6 de octubre de 1992, Considerando 4º. Res. del TEAC de 10 de febrero de 1993, Considerando 4º. Res. del TEAC de 1 de abril de 1993, Considerando 4º. Res. TEAC de 26 de mayo de 1993, Considerando 4º. Res. del TEAC de 7 de julio de 1993, Considerando 8º. Res. del TEAC de 20 de octubre de 1993, Considerando 5º. Res. del TEAC de 10 de noviembre de 1993, Considerando 6º. Res. del TEAC de 23 de noviembre de 1993, Considerando 4º. Res. del TEAC de 15 de diciembre de 1993, Considerando 6º. Res. del TEAC de 15 de diciembre de 1993, Considerando 5º. Res. del TEAC de 15 de diciembre de 1993, Considerando 6º. Res. del TEAC de 26 de enero de 1994, Considerando 4º. Res. TEAC de 23 de febrero de 1994, Considerando 8º. Res. del TEAC de 9 de marzo de 1994, Considerando 7º. Res. del TEAC de 17 de mayo de 1994, Considerando 4º. Res. del TEAC de 5 de octubre de 1994, Considerando 6º. Res. del TEAC de 25 de enero de 1995, Considerando 4º. Res. TEAC de 19 de julio de 1995, Considerando 4º. Res. del TEAC de 25 de noviembre de 1995, Considerando 7º. Res. del TEAC de 11 de abril de 1996, Considerando 4º. Res. del TEAC de 24 de julio de 1997, Considerando 5º. Res. del TEAC de 10 de septiembre de 1997, Considerando 3º. Res. del TEAC de 23 de noviembre de 1997, Considerando 6º. Res. del TEAC de 5 de noviembre de 1997, Considerando 3º. Res. del TEAC de 27 de marzo de 1998, Considerando 7º. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 18 de julio de 1997 (Fundamento de Derecho Cuarto), de 31 de julio de 1997 (Fundamento de Derecho Cuarto), de 29 de septiembre de 1997 (Fundamento de Derecho Cuarto), de 10 de noviembre de 1997 (Fundamento de Derecho Cuarto).

100. En este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 1996 (FJ 5º) y la Resolución del TEAC de 8 de junio de 200 (FJ 4º) permiten la deducción de cuotas de amortización en el régimen de estimación indirecta de bases imponibles, superando los rigores, injustificados en este caso, que impondría el principio de inscripción contable.

101. A conclusiones parecidas llega el Prof. FALCÓN para el IVA, aunque sobre la base de argumentos parcialmente distintos: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La necesidad de tener en cuenta, en la estimación indirecta, el IVA soportado, aunque no existan facturas». En *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2005, pgs. 5-9.

El presupuesto de hecho para el ejercicio de la potestad de determinación en este caso resulta sencillo de describir. La Administración Tributaria, en el ejercicio de sus potestades de comprobación, descubre la existencia de elementos patrimoniales ocultos no contabilizados o la inexistencia de deudas indebidamente anotadas en la contabilidad. En principio, podría pensarse que, ante esta eventualidad, la Administración se limitaría a extraer las consecuencias contables de la aparición del activo oculto, consecuencias que, en la medida en que influyeran en el resultado contable, tendrían también la consideración de fiscales. Y éstas serían las consecuencias jurídicas caso de no existir el artículo 134 del TRLIS. Sintetizando su contenido, podría decirse que el artículo 134 TRLIS presume la adquisición con cargo a renta no declarada de los elementos patrimoniales que sean de titularidad del sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros. Además, también se presume la existencia de rentas no declaradas en aquellos casos en que se hayan registrado en los libros deudas inexistentes.

Es decir, cuando se descubran elementos patrimoniales no contabilizados o deudas inexistentes en la contabilidad, las consecuencias contables (a efectos de determinar la base imponible del IS) no podrán limitarse a las que se deriven de la mera existencia de los activos; muy al contrario, a estos efectos, deberán añadirse las consecuencias propias de la presunción de renta no declarada.

Sin embargo, lo que no resulta tan claro a partir de este precepto, es la forma de contabilizar la contrapartida del elemento del activo descubierto y que resulta necesario en un sistema de contabilidad por partida doble. Nos inclinamos por pensar, como ha hecho gran parte de nuestra doctrina, que la contrapartida dependerá del modo de financiación del elemento patrimonial. Así, el elemento patrimonial puede adquirirse, con capital propio, con reservas constituidas con beneficios que ya habían tributado, con aportaciones de socios no contabilizadas, mediante financiación ajena o, finalmente, con beneficios obtenidos en períodos impositivos ya prescritos o no¹⁰². Aun existiendo contrapartida contable en todos estos casos (consecuencia contable del descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos), no en todos ellos se deduce la existencia de una renta, en el sentido fiscal del término. En efecto, sólo en aquellos casos en que la adquisición del bien se haya financiado con rentas no incluidas en la cuenta de pérdidas y ganancias de períodos no prescritos se estará aplicando efectivamente la presunción. Lo mismo ocurrirá cuando el sujeto pasivo no pueda probar un origen distinto que el de aplicación de beneficios no declarados, para el descubrimiento de los elementos patrimoniales no contabilizados. Las afirmaciones que anteceden conducen a afir-

102. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1998, pg. 895.

mar que el artículo 134 del TRLIS contiene una verdadera presunción *iuris tantum* como por otro lado señala la doctrina de forma mayoritaria¹⁰³.

Pudiera parecer que el supuesto de anotación de deudas ficticias (art. 134.4 TRLIS) difiere, en cuanto a su naturaleza y régimen jurídico, del descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos. Sin embargo, y considerando el supuesto con detenimiento, se apreciará que el primero (anotación de deudas ficticias) no es más que una forma, algo más elaborada que la ocultación de un elemento patrimonial, de ocultar rentas no declaradas. Ocultando un elemento patrimonial se consigue ocultar, también, la renta con cargo a la cual se adquirió éste. Una deuda ficticia pretende justificar la fuente de financiación de un elemento patrimonial adquirido con cargo a renta no declarada. En realidad el supuesto es el mismo al igual que el carácter presuntivo de la norma; la diferencia reside lógicamente en el hecho base de la presunción puesto que, mientras en el primer caso se oculta la renta sacando del Balance el elemento patrimonial, en el segundo dicho elemento aparece en las cuentas anuales enmascarando la fuente de financiación mediante la contrapartida de éste (pasivo ficticio)¹⁰⁴.

De forma adicional debe señalarse que la contabilización derivada del descubrimiento del elemento patrimonial oculto no se limita a darle entrada en los libros y a hacer figurar su contrapartida (sea éste o no componente de renta, y por tanto forme parte o no del hecho imponible del IS). Por el contrario, el artículo 134.6 del TRLIS señala que el valor de los elementos patrimoniales a los que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales. Este precepto, de muy deficiente redacción, parece afirmar que las consecuencias contables del descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos no se limitan a la entrada de éstos en los libros, sino que, por el contrario, debe contabilizarse la amortización si el elemento patrimonial es depreciable y los gastos derivados de la tenencia del activo¹⁰⁵. La contabilización en el caso de descubrimiento de deudas ficticias será distinta. De un lado se eliminará la anotación contable que recoja la deuda corrigiendo a su vez

103. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 895. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1999, pgs. 99-101. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. *Régimen General del Impuesto*. Madrid: Civitas, 1998, pg. 144.

104. En este sentido: MEDINA CEPERO, Juan Ramón. «Elementos patrimoniales ocultos y pasivos inexistentes». En *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2000, pg. 11. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. «La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 56, 2002, pg. 43.

105. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pg. 899. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. «Las ganancias no justificadas de patrimonio...», op. cit., pg. 104.

todas aquellas partidas ligadas a la existencia de dicha deuda. Sin embargo, el artículo 140.6 no es aplicable a este supuesto, en la medida en que el elemento patrimonial ha lucido en cuentas desde su adquisición y se habrán practicado las amortizaciones y reducciones de valor correspondientes.

Una vez más la potestad de determinación del resultado contable resulta complementaria de otras potestades administrativas de gestión. Partiendo del artículo 134 del TRLIS la Administración puede presumir la obtención de una renta a la que resultarán de aplicación las normas que integren el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto.

- Descubrimiento de ingresos no contabilizados o de gastos ficticios.

Este supuesto resulta sensiblemente más sencillo que el anterior en su configuración. Cuando se descubran ingresos no contabilizados o gastos ficticios no habrá necesidad de presumir la existencia de rentas no declaradas pues el propio descubrimiento supone la existencia de dichas rentas. Descubiertas estas últimas habrán de contabilizarse conforme a su naturaleza, o eliminarse de la contabilidad en el caso de gastos ficticios extrayendo las consecuencias (numéricas) que para la cuenta de pérdidas y ganancias tengan las nuevas partidas.

b') *La determinación administrativa del resultado contable con causa en problemas jurídicos*

La doctrina ha reconocido, sin excesivos problemas, que el ámbito propio de la potestad de determinación se encuentra muy ligado a los posibles incumplimientos de la normativa contable por parte de los sujetos pasivos. Así se ha señalado, de forma casi unánime que la aplicación incorrecta de la normativa contable por el sujeto pasivo dará lugar al ejercicio de la potestad¹⁰⁶. Sin embargo, en vano se buscará en estas obras un catálogo o una clasificación de los diferentes motivos de intervención de la Administración dentro de un supuesto de hecho,

tan general, como el de los incumplimientos de la normativa contable. No sólo resulta patente este déficit de categorización, sino que la terminología empleada por la doctrina para hacer referencia a la normativa contable abarca conceptos tan diferentes como «normas contables»¹⁰⁷, «principios y normas contables»¹⁰⁸, «principios generalmente aceptados»¹⁰⁹, «normativa contable o fiscal»¹¹⁰ o «normas de Derecho privado integradas mediante los principios contables, los usos del comercio contables y las prácticas generalmente admitidas»¹¹¹. Se impone, por lo tanto, ordenar estas afirmaciones, de tal manera que el presupuesto de hecho de la potestad quede determinado de forma definitiva.

Antes de pasar a elaborar las categorías que echamos en falta, creo que debemos afrontar una distinción esencial y que, sin duda, va a ocupar un papel central en esta investigación. Como ya hemos señalado con anterioridad, la doctrina se ha inclinado de forma unánime por considerar a la potestad de determinación del resultado contable como el instrumento idóneo para corregir la aplicación incorrecta de la normativa contable. De igual manera se inclina la doctrina por considerar que la potestad, en ningún caso, puede ser utilizada para «corregir» opciones concretas ejercidas por el sujeto pasivo de entre las ofrecidas por la normativa contable, o soluciones dadas por éste a lagunas del ordenamiento contable¹¹². Estas afirmaciones doctrinales deben ponernos sobre la pista de una distinción esencial en la consideración del presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable. Esta distinción atañe a los motivos jurídicos hipotéticos que dan lugar al ejercicio de la potestad. Así, desde una perspectiva metodológica y conceptual, deben considerarse, por separado, los motivos jurídicos de orden contable que, como hemos visto, la doctrina reconoce de forma unánime, de aquellos que tengan su sentido en el propio Derecho Tributario.

106. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pgs. 6-7. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 13. COLL FRECHINA, Lluís. «La Determinación de la Base Imponible...», *op. cit.*, pg. 170. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 226. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación...», *op. cit.*, pg. 548. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, *op. cit.*, pg. 487, aunque insistiendo, sobre todo, en la vertiente fáctica de la potestad. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Método de determinación de la base imponible...* pg. 65. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *El Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pg. 135. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 128. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 355. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)...*, *op. cit.*, pgs. 492-494. SÁNCHEZ GUILLÉN, María Dolores. «La contabilidad en el procedimiento...», *op. cit.*, pg. 149.

107. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 65. RAMALLO MASSANET, Juan. «Las nuevas reglas de determinación...», *op. cit.*, pg. 548. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)...*, *op. cit.*, pg. 493.

108. COLL FRECHINA, Lluís. «La Determinación de la Base Imponible...», *op. cit.*, pg. 170.

109. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 7.

110. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 128.

111. VICENT CHULIÁ, Francisco. «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...», *op. cit.*, pg. 487.

112. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pgs. 6-7. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 13. COLL FRECHINA, Lluís. «La Determinación de la Base Imponible...», *op. cit.*, pgs. 133-135. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 226. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pgs. 65 y 67-68. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *El Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pgs. 135 y 137-139 (con iguales argumentos). CAPDEVILA, Montse. «La base imponible...», *op. cit.*, pg. 128. En contra, aunque con escasos argumentos: DÍAZ YANES, Inmaculada (y otros). *Guía del Impuesto sobre Sociedades...* *op. cit.* pgs. 64-68. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *op. cit.*, pg. 16.

a'') *Problemas jurídicos de orden contable. Especial referencia a los principios contables*

Es evidente que si la Administración Tributaria está facultada, según el artículo 143 del TRLIS, y también conforme a la propia lógica, para determinar el resultado contable a los efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, debe poder aplicar (y corregir la aplicación realizada por el empresario) todo el conjunto de normas jurídicas que conforman el llamado Derecho contable siempre, claro está, que éstas repercutan en el resultado del ejercicio. Esta afirmación, que parece evidente a simple vista, se complica al observar la compleja estructura del Derecho Contable, muy diferente, en su formulación y características propias, a otras ramas del Derecho más cercanas, a la tradicional formación del jurista continental. No se trata, o no sólo, de que el sistema de fuentes del Derecho contable resulte extraordinariamente problemático, aspecto del que nos ocuparemos al estudiar la consecuencia jurídica de la potestad de determinación del resultado contable sino, sobre todo, de la particular forma de organizar el material normativo por la que han optado las normas contables, no sólo en España, sino también a nivel del derecho contable armonizado europeo.

Si se observan con atención las fuentes fundamentales que constituyen el Derecho Contable español, se advertirá con facilidad la falta absoluta de técnica jurídica al describir el material normativo del que está compuesta dicha rama del Derecho. Empezando por el artículo 38 del Código de Comercio, el enunciado literal de su ordinal primero sorprende por la absoluta falta de rigor en el manejo de los términos: «*La valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas: [...]*». Así, obviando el hecho, ya reseñado más arriba, de que se haga alusión exclusiva a la valoración y no también al concepto de activo y pasivo, sorprende, desde una perspectiva técnica, el que se hable, en un primer momento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, para después especificar, haciendo referencia a reglas, y terminar enumerando lo que, en la tradición contable y mercantil, y en el propio texto del citado artículo 38 CCom, se denominan principios contables (empresa en funcionamiento, uniformidad, prudencia, correlación de ingresos y gastos, valoración individual o separada y coste histórico¹¹³). No resulta mucho más precisa la Ley de Sociedades Anónimas que, titulando la Sección 5ª del Título VIII, «Reglas de valoración», encabeza la citada Sección con un artícu-

113. De esta enumeración quizás sea sólo el «principio» de coste histórico el que no encaje, a la perfección, dentro del concepto de principio que sostendremos.

lo titulado «Principios generales sobre la valoración», para después, en los artículos 194 a 198 recoger exclusivamente reglas de valoración. Parece como si las dos normas contables fundamentales con rango legal manejaran los conceptos de principio y regla sin ningún rigor, con la única intención de evitar reiteraciones malsonantes.

Tampoco sorprende la confusión entre los conceptos de principio y regla contable, si se tiene en cuenta que la propia doctrina fiscal¹¹⁴, mercantil y contable¹¹⁵ tampoco ha sabido distinguir convenientemente estos dos conjuntos de normas. A mi juicio, la falta de una distinción clara entre los conceptos de principio y regla contable trae causa de una «inercia» en la formación, sobre todo, de la doctrina contable. La formación, y sobre todo el manejo de fuentes bibliográficas de origen anglosajón, ha conducido a nuestra mejor doctrina contable, y de soslayo también a la jurídica, a adoptar el término «principios de contabilidad generalmente aceptados» como sinónimo del Derecho contable material. En efecto en los países de tradición anglosajona, y señaladamente en EE UU, el término GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) se utiliza casi como sinónimo de contabilidad material en su conjunto. Sin perjuicio, de que, incluso en el sistema norteamericano (US-GAAP), esta denominación pueda resultar inadecuada, en la medida en que dicho acervo contable se reserva para las sociedades

114. Entre los fiscalistas: FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pg. 13, señalando: «*Las normas contables en todo el mundo, salvo en España, son simples técnicas de registro de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados– a un mismo hecho registrable*» (esta afirmación es tomada, directamente, de ESTEBAN MARINA. ESTEBAN MARINA, Ángel. «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible». En *Carta Tributaria*, núm. 239, 1996, pg. 3). FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 6: «*Al amparo del art. 148, únicamente podrá descartarse aquella solución que resulte contraria a los «principios generalmente aceptados» (o a una norma legal que corrija a efectos fiscales el resultado contable)*». RAMALLO MASSANET, Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, *op. cit.*, pg. 555, señalando: «*La imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa*» (artículo 34.2 del CCom), *tienen a su servicio una serie de principios y reglas contables no definidos legalmente (principio de empresa en funcionamiento, principio de continuidad valorativa, principio de prudencia valorativa) [...]*»; SANZ GADEA, Eduardo. «El resultado contable en el marco del Derecho Contable». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 189, 1998, pg. 146 al señalar: «*Además del artículo 38 del Código de Comercio, también regulan de manera más detallada ciertos aspectos de los principios de contabilidad generalmente aceptados el artículo 39 del mismo cuerpo legal, y los artículos 184, 185, 186, 187, 188, 194, 195, 196, 197 y 198 del Texto Refundido de las Ley de Sociedades Anónimas*». Aunque este último autor ofrece una idea correcta de ambos tipos de normas en otros pasajes del trabajo.

115. CANIBANO, Leandro; TÚA PEREDA, Jorge; LÓPEZ, José Luis. «Naturaleza y filosofía de los principios contables». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 47, 1985, pgs. 296-297, aunque haciendo referencia particular al nacimiento de los principios en los sistemas contables profesionales. TÚA PEREDA, Jorge. «Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 46, 1985, pgs. 26 y 30.

orientadas a los mercados de capitales lo que desde luego no puede hacerse es introducir la denominación, como tal, en un sistema como el del Derecho europeo de balances, de marcado carácter legalista, y en el que la distinción entre principios y reglas contables, supone un *a priori* necesario para la comprensión correcta del funcionamiento del sistema en su totalidad.

- La distinción estructural entre principios y reglas contables.

En este panorama ha venido a poner cierto orden la norma considerada, paradójicamente, más técnica (en sentido contable) de entre las que componen el acervo del llamado Derecho contable: El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre de 1990. En efecto, el Plan ha tenido la virtud de separar, por un lado, los Principios contables (Primera parte) y, por otro, las Normas¹¹⁶ de Valoración (Quinta Parte). El propio Plan, con razonable corrección, se ha encargado de dejar clara la relación existente entre los Principios y las Normas de valoración. Así la introducción al Plan indica: «La quinta parte del Plan comprende las normas de valoración. Están ajustadas a las reglas contenidas en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y constituyen un desarrollo de los principios contables a los que se refiere la primera parte del Plan». Por su parte la Norma de valoración 1^a.1 de la Quinta parte del Plan indica, en el mismo sentido: «Las normas de valoración desarrollan los principios contables, establecidos en la primera parte de este texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales».

Así pues, el Plan General de Contabilidad ha sentado las bases de una de las distinciones fundamentales que debe abordarse al emprender cualquier estudio sobre la aplicación (administrativa o no) de las normas que componen el Derecho Contable: la distinción entre principios y reglas contables.

El estudio de la naturaleza jurídica de los principios contables, y su distinción de las reglas contables, no constituye un mero prurito conceptual, objetivo por otro lado muy común en las indagaciones en torno a dichas «naturalezas» sino que, muy al contrario, se orienta esencialmente a conocer si las vulneraciones de los mismos habilitan o no a la Administración Tributaria para el ejercicio de la potestad de determinación del resultado contable. Porque, independientemente de que las ramas del Derecho de carácter «principalista» alberguen una dosis notable de inseguridad, lo que es evidente es que el legislador tributario se ha remitido al Derecho Contable al que, sin ningún género de dudas, puede atribuir-

116. Hubiera sido mucho más explicativo, y correcto, titular a la quinta parte del Plan «Reglas de valoración», pues, como veremos a continuación, también los principios pueden ser incluidos dentro del concepto, más amplio, de normas.

se este calificativo. El intérprete no puede negar esta realidad privando a los principios contables de su fuerza normativa, sólo por el hecho de que el Derecho Tributario, por sus peculiaridades, no se avenga al carácter principalista del Derecho Contable. Eso sería corregir la opción del legislador. Su función, y a ello orientaremos las siguientes páginas, debe consistir más bien en buscar el papel de los principios contables en el proceso de aplicación de las reglas que disciplinan las cuentas anuales. Ese proceder permitirá, de un lado, respetar la voluntad del legislador y, de otro, como ya hemos visto, resolver algunos conflictos que el propio sistema de remisión plantea.

En vano se buscará en la doctrina española, financiera o mercantil, un intento mayoritario por acomodar los principios contables a una categoría normativa conocida. Lo que sí es común, no sabemos si por influencia de otras disciplinas de carácter no jurídico, es incluir a los principios contables en categorías desconocidas por la ciencia del derecho, comportamiento que, a la postre, resulta extraordinariamente negativo para indagaciones como la que ahora nos ocupa. En este sentido se ha señalado, con cierta frecuencia, que los principios contables son macrorreglas¹¹⁷, idea esta que, lejos de añadir claridad al problema, enturbia la investigación, por cuanto desconocemos cuáles puedan ser las consecuencias jurídicas de tal calificación.

Otra aproximación al problema, que ha tomado cuerpo en la doctrina española en los últimos tiempos, esta vez sí, desde una perspectiva estrictamente jurídica, es la que apunta al carácter de concepto jurídico indeterminado de los principios contables¹¹⁸. Debe señalarse que ésta es la calificación mayoritaria en

117. TÚA PEREDA, Jorge. «Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable». Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Planificación Contable, 1983, pg. 641. CAÑIBANO, Leandro; TÚA PEREDA, Jorge; LÓPEZ, José Luis. «Naturaleza y filosofía de los principios contables...», *op. cit.*, pg. 305. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, Ángel. *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*. Valladolid: Lex Nova, 1992, pg. 200. POCH Y TORRES, Ramón. *Manual de Derecho Contable*. Barcelona: Escuela de Administración de Empresas, 1994, pg. 138. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El Método de determinación de la base imponible...», *op. cit.*, pg. 39. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. «El Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 140.

118. En este sentido: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades: (comentarios y casos prácticos)*. Tomo I. 3^a edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1991, pg. 260. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, pg. 7. RAMALLO MASSANET, Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, *op. cit.*, pgs. 554-555. GONDRA ROMERO, José María. «Significado y función del principio de "Imagen Fiel" ("True and fair view") en el sistema del nuevo Derecho de Balances». En *Derecho Mercantil de la Comunidad Económica Europea. Estudios en Homenaje a José Girón Tena*. Madrid: Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio-Cívitas, 1991, pg. 576. GONDRA se refiere, no obstante, al principio de imagen fiel en particular al que, en otros momentos, no duda en calificar como cláusula general o principio general.

Alemania¹¹⁹, cuyo Código de Comercio (§§ 238 y 243 HGB) obliga al empresario a rendir sus cuentas anuales¹²⁰ conforme a los principios de una contabilidad ordenada. A pesar de la coincidencia en la calificación de los principios contables (en Alemania se los designa *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*) como conceptos jurídicos indeterminados, existen razones de peso para oponerse a tal calificación.

119. MOXTER, Adolf. «Das Realisationsprinzip—1884 und heute». En *Betriebs Berater*, 1984, pg. 1780. LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. 7 revidierte und erweiterte Auflage. Düsseldorf: IDW, 1987, pg. 21. BAETGE, Jörg. «Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung». En KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Stuttgart: Schäffer Verl., 1986, pg. 178. GLADE, Anton. *Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz. Systematische Darstellung und Kommentar*. Herne-Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pg. 57. FEY, Dirk. *Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht 1986*. Berlin: Duncker & Humblot, 1987, pgs. 42-50, sobre todo como crítica a la concepción de KRUSE excesivamente influida, según FEY, por la jurisprudencia de intereses. GROBFELD, Bernhard. *Bilanzrecht. Jahresabschluß, Konzernabschluß, Weltabschluß. Ein Lehrbuch*. 2., völlig neubearbeitete Auflage. Heidelberg: Müller, 1990, pg. 21. BUDDE, Wolfgang Dieter; RAFF, Ingo. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht—§§ 238 bis 339 HGB-4*, völlig neubearb. Aufl. München: Beck, 1999, pgs. 58-59. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: CH Beck, 2000, pg. 751 (§ 238 Rn. 11). THIELE, Stefan; BRÖTZMANN, Ingo. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar*. Band 1 (Aktuelles Einführung. §§ 238-289 HGB). Bonn-Berlin: Stollfuß, 2002, § 243 Rz. 21. WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch. Handels- und Steuerbilanz. Rechtsformspezifisches Bilanzrecht. Bilanzielle Sonderfragen. Sonderbilanzen. IAS/US-GAAP. 3. vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage*. München: Beck, 2002, pg. 320. En la bibliografía tributaria: ANDERSON, Viktor. *Grundsätze Ordnungsgemäßer Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1965, pgs. 16-24. BÜHLER, Ottmar; SCHERPF, Peter. *Bilanz und Steuer*. 7 neubearbeitete und erweiterte Auflage. München: Franz Vahlen, 1971, pg. 30. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht*. München: CH Beck, 1996, pg. 52. STOBBE, Thomas. En HEUER, Gerhard; HERMANN; Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 200. Lfg. 208 November 2002. HOFFMANN, Wolf-Dieter. En LITTMANN, Eberhard. (Begr.). *Das Einkommensteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuerrecht/Begründet von Eberhard Littman; herausgegeben, Horst Bitz, Hartmut Pust; autoren, Hubertus Barein...* [y otros]. 15 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2001, § 5 Rn 392. 50 Erg.-Lfg. Februar 2002. SCHREIBER, Ulrich. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz...* op. cit., § 5 Rz. 206. El 77 Februar 2003, aunque de forma casi anecdótica. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 22 Auflage. München: Beck, 2003, pg. 390 (§ 5 Rz. 66). KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 4 (§ 4 a - § 5 Teil C). Heidelberg: CF Müller, cop. 1992- 2000, pg. 23 (§ 5 Rdnr. B 45). Estos últimos autores sin adoptar una postura totalmente partidaria de esta clasificación jurídica y señalando en la discusión, en torno al método deductivo o inductivo para la concreción del contenido de los principios, que la forma de concretar dicho contenido será la empleada para los conceptos jurídicos indeterminados.

120. Traducimos el término alemán *Jahresabschluß* por cuentas anuales, aunque el § 242 III HGB establece que abarca a la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance.

En Alemania la discusión viene de antiguo y, seguramente, lo más acertado sería abandonar las diatribas sobre la naturaleza y la forma de determinación (inductiva o deductiva) de esos principios. Porque dicha discusión, de gran profundidad e importancia práctica, hasta la trasposición de la IV Directiva, ha perdido todo su sentido. En efecto, las normas mercantiles ya no remiten a unos principios de ordenada llevanza de la contabilidad (*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*) que el empresario (y los tribunales) deban inducir, a partir de la práctica contable, o deducir a partir de las finalidades generales del Derecho Contable. Por el contrario, también en Alemania, el Derecho Contable se ha encargado de positivizar una serie de principios formales y materiales que regulan la contabilidad ordinaria y las cuentas anuales.

En lo que toca a la calificación como conceptos jurídicos indeterminados tampoco puede compartirse la visión mayoritaria de la doctrina. Ya tuvimos ocasión de manifestarnos más arriba sobre la tesis mantenida en este trabajo respecto de la distinción entre conceptos jurídicos indeterminados y potestad discrecional. Siguiendo la doctrina tradicional alemana (luego también española gracias a la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA) y las más recientes orientaciones en este país, vimos que los conceptos jurídicos indeterminados suponían, valga la redundancia, indeterminaciones en los presupuestos de hecho de las normas que confieren potestades administrativas, indeterminaciones que pueden colmarse a través de una actividad cognoscitiva y no volitiva. Considerar a los principios contables como conceptos jurídicos indeterminados puede resultar tranquilizador, en el sentido de que garantiza el paradigma de la única respuesta correcta, y por tanto su carácter unívoco pero, desde una perspectiva analítica, resulta inadecuado. En efecto, si se analizan de cerca principios contables como el de prudencia, o el de gestión continuada, se advertirá que su estructura difícilmente se asemeja a los conceptos jurídicos indeterminados. Para hablar de dichos conceptos es necesario contar con las dos partes de una orden de validez que configuren una norma jurídica. Una vez identificadas ambas partes (supuesto de hecho y consecuencia jurídica), se detecta que, en el primero, se contiene un concepto cuyo ámbito de validez (para qué casos vale) no se deriva, de forma directa, de su enunciado literal.

Si ahora intentamos trasladar este esquema de análisis a los principios contables todo serán dificultades. La primera y fundamental es determinar las partes de órdenes de validez en las que se dividen las normas. Tomemos como ejemplo dos de los principios contables de mayor importancia, según aparecen formulados en el artículo 38 del Código de Comercio: el principio de empresa en funcionamiento («Se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento» [art. 38.1.a CCom]) y el de prudencia («Se seguirá el principio de prudencia valorativa» [art. 38.1.c CCom]). Realmente, resulta difícil distinguir el presupuesto de hecho de la consecuencia jurídica de estas normas, por una sencilla razón: carecen, en sen-

tido técnico, de presupuesto de hecho, porque en el ámbito del Derecho Contable deben aplicarse siempre. Es decir, estos principios imponen, en todo caso, la necesidad de valorar y anotar presumiendo una continuidad indefinida de la actividad de la empresa (por tanto rechazando presupuestos de liquidación) y de proteger a los acreedores sociales minorando el beneficio repartible. Esta diferencia con las reglas en sentido estricto es la que impide que puedan calificarse como conceptos jurídicos indeterminados los principios contables.

Se impone pues encontrar una categoría jurídica adecuada en la que poder encajar a los principios contables. Creemos que se ha hecho caso omiso del uso de los términos en una calificación, en la que, dichos términos, resultaban importantes. Y digo esto, porque los principios contables son precisamente eso: principios en su acepción jurídica. El contraste de los principios contables con la definición general de principio, puede no resultar sencilla si tratamos de sopesar las opiniones vertidas recientemente en el seno de la teoría del derecho en torno a la distinción de principios y reglas. En efecto, los principios han centrado la atención de los filósofos del derecho, de forma especial en los últimos tiempos, e intentar trasladar a estas páginas los debates allí sostenidos supondría una labor ingente que, además, no resulta adecuada a este trabajo. Por ello asumiremos una definición genérica de principio, con suficiente apoyo doctrinal, que suponga un punto de partida para nuestra calificación.

Asumiendo un enfoque estructural en la distinción entre principios y reglas se ha señalado que *«los principios en sentido estricto pueden formularse siempre como enunciados que correlacionan casos con la calificación normativa de una determinada conducta, pero eso no quiere decir que, desde esta perspectiva, no exista ninguna diferencia con las reglas (y en particular con las reglas de acción). La diferencia estriba en que los principios configuran el caso de forma abierta, mientras que las reglas lo hacen de forma cerrada»*.¹²¹ No debe confundirse el carácter abierto del presupuesto de hecho de la norma que recoge el principio, con la existencia, en el presupuesto de hecho de las reglas, de conceptos jurídicos indeterminados. La propia idea de concepto jurídico indeterminado conduce a pensar que en un elemento normativo determinado (el presupuesto de hecho) exista una parte indeterminada (el concepto jurídico indeterminado). Sin embargo, en el principio, el presupuesto de hecho no sólo es indeterminado sino que además no resulta determinable. Ello concuerda con la idea de imposición categórica de los principios: la consecuencia jurídica de los principios, entendida como el conjunto de imposiciones que de éstos se derivan, debe hacerse presente en la aplicación del conjunto del ordenamiento ju-

rídico contable y es por ello por lo que podemos decir que carecen de presupuesto de hecho¹²².

Una vez que conocemos la categoría adecuada en la que encuadrar a los principios contables debemos estudiar la relación que existe entre éstos y las reglas contables. Es precisamente esa relación la que nos dará las claves de la aplicación, por parte de la Administración Tributaria, de los principios contables. Y ha sido el Plan General de Contabilidad, quizás de un modo intuitivo, aunque desde luego certero, el que ha aclarado esta relación. Como indicamos antes, el Plan General de Contabilidad señala, en dos ocasiones, que las normas de valoración¹²³ desarrollan los principios contables. De esa manera las reglas contables formuladas en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y en el Plan General de Contabilidad constituyen desarrollos (concreciones) de los principios contables. Si se reflexiona sobre este proceso de concreción (o desarrollo) se advertirá su enorme similitud con un esquema explicativo al que ya hemos hecho referencia: el proceso de concreción del principio de capacidad económica. Aun tratándose de principios situados en ramas del Derecho diversas, el proceso de concreción que distingue, a partir de un principio, deducciones primarias (tomas de posición valorativas de carácter fundamental) y deducciones secundarias (valoraciones particulares que detallan las deducciones primarias permitiendo su conversión en reglas), explica a la perfección el proceso de concreción de los principios contables. Quizás este proceso pueda explicarse mejor con un ejemplo.

Si tomamos como referencia el principio de prudencia, podemos comprobar cómo, a partir del mismo, no sólo a nivel doctrinal, sino también de Derecho positivo (art. 38.1.c del CCom y Primera Parte del Plan General de Contabilidad) se deducen dos subprincipios que suponen, en realidad, deducciones primarias: el subprincipio de realización y el de asimetría. A partir de esas dos deducciones primarias, se deducen todo un conjunto de reglas contables tanto en el ámbito del registro (normas que regulan el concepto de activo y de provisión para riesgos y gastos) como en la valoración (regla del coste histórico y reducciones de valor) que, constituyen, en este proceso concreto, las deducciones secundarias, a las que ya se ha hecho referencia.

122. En Alemania se ha apuntado tímidamente la categorización de los principios contables como principios en sentido técnico-jurídico: THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz*. 4., völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage. Heildeberg: Müller, 1990, pg. 105. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der EG-Bilanz-Richtlinie*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1999, pgs. 144-147, considerando a los principios contables, en el sentido atribuido por ALEX, como mandatos de optimización.

123. Creemos mucho más correcto referirse a las reglas (los principios también son normas) contables (el Derecho Contable no se agota en la valoración sino que debe dar una importancia fundamental a los conceptos de activo y pasivo, de ingreso y de gasto).

121. ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel, 1996, pgs. 8-9.

Al proceso de concreción subyace una premisa lógica indudable, que deriva de la propia naturaleza de los principios contables como tales: los principios no admiten una aplicación inmediata, en la medida en que no correlacionan un caso (hipótesis normativa) con una consecuencia jurídica. El carácter absolutamente abierto de su presupuesto de hecho, si es que de tal supuesto de hecho puede hablarse, impide dicha aplicación y hace necesario el proceso de concreción descrito¹²⁴. En este sentido se ha pronunciado con toda claridad en España CAÑIBANO CALVO: «Los principios contables básicos no constituyen, como fácilmente puede apreciarse, normas contables operativas, no prescriben cómo debe ser registrada, presentada o valorada una transacción específica, pero sí ayudan a razonar en términos conceptuales sobre cuál es la mejor forma en que se debería hacer».¹²⁵

Desentrañada la naturaleza jurídica de los principios contables y, conforme a la misma, su relación con las que hemos llamado reglas contables, podemos alcanzar una primera conclusión de extraordinaria importancia en el tema que nos ocupa: los principios contables no pueden aplicarse por separado, sino sólo en conexión con reglas contables; de esa manera, la Administración, como cualquier otro operador del Derecho contable, podrá aplicar dichos principios sólo en relación con reglas y en las situaciones que examinaremos seguidamente.

- Ámbitos de aplicación de los principios contables.

La propia naturaleza jurídica de los principios contables determina sus posibilidades de aplicación. El carácter abierto de su supuesto de hecho impide, como hemos visto, su aplicación inmediata, lo que en absoluto priva de eficacia a estos principios, en la medida en que su especial naturaleza condiciona, al menos de tres formas distintas, el modo de aplicar las reglas contables de registro y valoración. En efecto, los principios que estudiamos influyen en la forma de interpretar las reglas contables, en el modo de integrar las lagunas del ordenamiento contable y en la forma de ejercitar los derechos de opción a los que ya se ha hecho reiterada alusión. Y debe recalcarse que estos principios no sólo deben ser aplicados por la empresa a efectos de determinar su resultado contable y la base imponible del Im-

puesto sobre Sociedades, sino también por la Administración Tributaria. Los principios contables, y señaladamente los de prudencia e imagen fiel, integran el régimen de determinación de la base imponible del IS y, en esa medida, cuando la Administración Tributaria liquide el Impuesto sobre Sociedades, debe aplicarlos.

- Interpretación de reglas contables.

Los principios contables, tal y como aparecen expresados en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, suponen una abstracción, a nivel normativo, de las funciones e intereses protegidos por el balance. Así, por ejemplo, el principio de prudencia supone una abstracción, dentro de la función del cálculo de los resultados, del interés especialmente protegido de los acreedores sociales. El principio de imagen verdadera y fiel, dentro de la función informativa, supone una abstracción de los intereses informativos del conjunto de afectados por el fenómeno societario (accionistas, acreedores, futuros inversores, trabajadores, etc.). Así pues, si los principios son abstracciones de finalidades propias del sistema, su influencia sobre la interpretación de las reglas contables particulares es evidente, en la medida en que, también en ellas, el fin de la norma resulta esencial en el proceso hermenéutico¹²⁶. Quizás esta idea pueda comprenderse mejor si se ilustra con un ejemplo.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido que enfrentarse con el problema de las relaciones entre principios y reglas contables en la primera sentencia que ha dictado en un asunto relativo al Derecho europeo de Balances. En particular, y aunque los fundamentos de la sentencia sean muy es-

124. En este sentido, en la doctrina alemana: THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 106. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht...*, op. cit., pgs. 53-54, aunque con un orden de deducción distinto del aquí expuesto, situando en la punta de la pirámide al principio de imagen fiel del que se deducen los principios fundamentales del sistema, de los que, a su vez, pueden deducirse las reglas. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg. 147, aunque de forma menos clara.

125. CAÑIBANO CALVO, Leandro. «Principios contables». En *Cómo aplicar el Plan General de Contabilidad*. Vol. I. Madrid: Área Editorial, 1991, pg. 10. CAÑIBANO CALVO, Leandro. «Principios contables en el nuevo Plan General de Contabilidad». En *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 2, 1991, pg. 199.

126. En este sentido se ha pronunciado con insistencia la doctrina alemana: BEISSE, Heinrich. «Zum Verhältniss von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre». En *Steuer und Wirtschaft*, 1984, pg. 7, aunque haciendo especial hincapié en el principio de prudencia y los subprincipios que de él se derivan. BAETGE, Jörg. *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung...*, op. cit., pgs. 202-204. KEMPERMANN, Michael. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 B 43. Erg.-Lfg. juli 1994. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht...*, op. cit., pg. 55, aunque haciendo referencia exclusivamente al principio de imagen fiel. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Europäisierung des deutschen Bilanzrechts. Perspektiven und Entwicklungen». En *Europäisierung des Bilanzrechts. Konsequenzen der Tomberger-Entscheidung des EuGH für die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerliche Gewinnermittlung*. (Norbert Herzig hrsgb.). Köln: Otto Schmidt, 1997, pgs. 98-99, haciendo referencia, de nuevo, al principio de imagen fiel. BUDDE, Wolfgang Dieter. KARIG, Klaus Peter. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht- §§ 238 bis 339 HGB- 4.*, völlig neubearb. Aufl. München: Beck, 1999, pg. 752, § 264 Anm. 25. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 133-134; 143-144. THIELE, Stefan; BRÖTZMANN, Ingo. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. (Herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 243 Rz. 25. September 2002. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN; Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 223. Lfg. 208 November 2002, aunque en términos realmente descriptivos de las posturas existentes en Alemania.

cuetos, el Tribunal, en la Sentencia *Waltraud Tomberger contra Gebrüder von der Wettern GmbH* de 27 de junio de 1996¹²⁷, utiliza los principios contables para interpretar reglas del Derecho contable, del mismo modo en que aquí se propone.

El supuesto resulta, en una primera aproximación, bastante sencillo. La sociedad *Gebrüder von der Wettern GmbH* poseía el 100% de las participaciones en las sociedades *Technische Sicherheitssystem GmbH* y *Gesellschaft für Bauwerksabdichtungen mbH*. Las cuentas anuales de las sociedades participadas se aprobaron el 29 de junio de 1990 (para el ejercicio comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1989) y de ellas se desprendía que a la participante le correspondían determinados dividendos, que aún no le habían sido abonados. Por su parte *Gebrüder von der Wettern GmbH* no reflejó en sus cuentas anuales del ejercicio de 1989 los dividendos que respecto a ese ejercicio le correspondían por su participación en las sociedades citadas. Waltraud Tomberger, socia de *Gebrüder von der Wettern GmbH*, solicitó a los Tribunales ordinarios alemanes la anulación de las cuentas anuales de la participante sobre la base de que, a su juicio, la inclusión de los dividendos derivados de los beneficios de las sociedades dominadas en 1989, en las cuentas anuales de la sociedad dominante de ese mismo ejercicio, era obligatoria. Tras ser rechazada la demanda en primera instancia, el asunto llegó al *Bundesgerichtshof* que, aun entendiendo la necesidad de una inclusión contemporánea de los beneficios en las cuentas anuales de la participante y la participada, prefirió plantear cuestión prejudicial, por si dicha inclusión contemporánea pudiera entenderse contraria al principio de prudencia en su vertiente de realización.

El Tribunal de Justicia, con una argumentación no excesivamente elaborada, y sobre la base de los principios de imagen verdadera y fiel, de devengo y de prudencia, entendió que la inclusión contemporánea de los beneficios en las cuentas anuales de las participadas y la participante, no vulneraba la IV Directiva, sobre la base además de que la sociedad filial «asignó» los beneficios a la matriz el 31 de diciembre de 1989. Sin embargo, la inclusión contemporánea se condiciona, precisamente, al cumplimiento de todas las circunstancias particulares del caso: 1) Que una sociedad (la sociedad matriz) sea el único socio de otra (la filial) y la domine; 2) Que según el Derecho nacional, la sociedad matriz y la filial formen parte de un grupo; 3) Que los ejercicios de ambas sociedades coincidan; 4) Que las cuentas anuales de la filial hayan sido aprobadas antes de que haya concluido la verificación de las cuentas anuales de la sociedad matriz para ese mismo ejercicio; 5) Que de las cuentas anuales de la filial resulte que, a la fecha de cierre del balance, ésta había asignado beneficios a la matriz; 6) El juez nacional se haya cerciorado de que las cuentas anuales de la filial ofrecen una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados.

127. Asunto C-234/94.

Pudiera parecer, y así lo han hecho notar algunos sectores de la doctrina alemana, que la Sentencia contiene, en realidad, una ponderación entre los principios de imagen verdadera y fiel o, como se afirma, entre las finalidades informativas y de protección del capital social, propias del Derecho de Balances¹²⁸. Y, en efecto, esa ponderación, resuelta de forma evidente a mi juicio, a favor del principio de imagen verdadera y fiel, existe en la sentencia. No obstante esta afirmación no debe hacernos perder de vista cuál es el proceso de pensamiento que permite concluir que los dividendos deben ser incluidos contemporáneamente en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad dominante. Porque, una ponderación entre principios tampoco conduce *per se* a la aplicación de una consecuencia jurídica definida. En efecto, si decidimos, como en la Sentencia, que el principio de imagen fiel debe prevalecer sobre el de prudencia seguimos sin saber todavía, cómo solucionamos el problema concreto sobre la inclusión de dividendos en las cuentas anuales de las sociedades dominantes. En realidad, la ponderación entre principios tiene, como fin exclusivo, encontrar el principio que más adecuadamente pueda servir para la interpretación de la regla contable que sea de aplicación. Y en la Sentencia que analizamos, de lo que se trataba en todo caso era de conocer el concepto de realización o, dicho de otro modo, de interpretar la regla contable que obliga a recoger en el balance sólo los beneficios realizados en la fecha de cierre.

El caso surge pues a partir de una duda interpretativa en el sentido de si la realización debía entenderse producida, desde una perspectiva jurídico-formal, como propuso el Abogado General Giuseppe Tesauro¹²⁹, en el momento en que existiera una propuesta de reparto del beneficio y postergando la inclusión de los

128. KEMPERMANN, Michael. «Phasenkonforme Vereinnahmung von Dividenden: EUGH bestätigt die BGH-Rechtsprechung». En *Deutsche Steuerzeitung*, 1996, pg. 570. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 149-150.

129. En este sentido se pronunció el Abogado General en numerosos puntos de sus conclusiones: «El fundamento del crédito de la sociedad dominante es, precisamente, el acuerdo de distribución de dividendos. Este acuerdo sólo podrá adoptarse después de la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad dominada. Antes de este momento no existe seguridad sobre la existencia y cuantía del beneficio [...]» (punto 15); «En este caso es cierto que el control que la sociedad dominante ejerce sobre la dominada puede llevar a pensar que la aplicación del beneficio (reparto de dividendo) es segura, en la medida en que depende de la voluntad de la sociedad dominante. [...] Independientemente de las relaciones de participación, las sociedades dominante y dominada siguen siendo dos personas jurídicas independientes, y de igual manera sus contabilidades deben llevarse de forma separada. La visión según la cual el beneficio de la sociedad dominada en un determinado ejercicio puede incluirse en las cuentas anuales de la sociedad dominante antes de que exista un acuerdo de distribución en sentido jurídico formal, llevaría a considerar de forma automática y directa cualquier beneficio de la dominada como beneficio de la dominante y ello es imposible pues se trata de personas jurídicas distintas y las cuentas anuales litigiosas no son consolidadas» (punto 16). «Lo que resulta imposible es imputar los beneficios realizados en la sociedad dominada en el mismo período a la sociedad dominante; a ello se oponen, a mi juicio, el principio de prudencia y el principio de devengo» (punto 21).

dividendos en las cuentas anuales de la sociedad dominante al siguiente ejercicio o si, por el contrario, el control ejercido por la dominante imponía una inclusión contemporánea en las cuentas anuales de la dominante y de la dominada. Y el Tribunal de Justicia se pronuncia en este último sentido, con escasísima argumentación pero dando un papel fundamental al principio de imagen verdadera y fiel para la solución del caso. Como hemos visto, la pregunta se formula a partir del concepto indeterminado de realización. Y a partir del mismo se plantea, como en otras ocasiones hemos visto que sucedía, un conflicto entre la adaptación a las condiciones reales del supuesto, en este caso entender que, dadas las relaciones de participación, el beneficio para ser real (realizado) no requería la existencia de un acuerdo de distribución y el principio de prudencia que, ante la duda, impone la solución más conservadora, en este caso no anotar el beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias de la dominante hasta el siguiente ejercicio (esperar a la existencia de un acuerdo formal de distribución). Y, como ha sostenido con mucho acierto la doctrina alemana, siguiendo los planteamientos teóricos de ALEXY, la ponderación de principios se hace a partir de las circunstancias particularísimas del caso concreto¹³⁰. De ese modo no sería la misma la solución al caso si no existiera la relación de control entre la sociedad dominante y la dominada¹³¹.

En efecto, en la Sentencia Tomberger, no existe una ponderación abstracta entre los principios de imagen verdadera y fiel y de prudencia que sea válida para todo supuesto en que ambas normas puedan entrar en conflicto. Por el contrario, en la misma pesan muy especialmente las consideraciones sobre las relaciones reales que entre las sociedades participantes y participadas puedan existir. La solución hubiera sido muy distinta si de las circunstancias del caso se pudiera derivar la inexistencia de un control de la sociedad matriz sobre la filial pues, en ese caso, casi con toda seguridad, se hubiera impuesto el principio de prudencia, interpretando el concepto de realización en un sentido formal y debiendo espe-

130. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pg. 150.

131. Esta idea se pone de manifiesto en las condiciones (muy particulares) que el Tribunal exige para permitir la inclusión contemporánea de beneficios. Estas condiciones han despertado las críticas de algunos sectores de la doctrina alemana en el sentido de que tras la sentencia Tomberger existe cierta inseguridad respecto a aquellos supuestos en los que no se den conjuntamente todas las condiciones exigidas por el Tribunal de Justicia (HOFFMANN, Wolf-Dieter. «Phasengleiche Vereinnahmung von Dividenden -Bestandaufnahme zur Rechtslage nach der Entscheidung des EuGH-». En *Europäisierung des Bilanzrechts. Konsequenzen der Tomberger-Entscheidung des EuGH für die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerliche Gewinnermittlung* (Norbert Herzig hrsgb.). Köln: Otto Schmidt, 1997, pgs. 3-4). Sin embargo, son precisamente esas condiciones, particularmente exigentes, las que garantizan la inclusión de un beneficio seguro, que no es tal, si entre la participante y la participada no se dan las relaciones de control que exige el Tribunal. Precisamente por eso, las previsiones tremendistas del Abogado general no pueden ser acertadas pues, en todo caso, no existirá inclusión contemporánea de beneficios.

rarse a la aprobación de las cuentas anuales de la matriz del siguiente ejercicio, para la inclusión de los dividendos.

En todo caso, el interés preferente de este epígrafe era, precisamente, explicar el modo en el que se relacionan, a efectos interpretativos, los principios y las reglas contables.

- Orientación del ejercicio de opciones contables.

Sobre las opciones contables hemos tenido ocasión de pronunciarnos en muy diversas ocasiones a lo largo de este trabajo. Sobre todo en el segundo capítulo pudimos comprobar cómo un conjunto importante de las supuestas «opciones contables» no eran tales, sino que tras ellas se escondían otros expedientes técnicos. La determinación de esa naturaleza diversa implicaba, en sí misma, la solución de algunos de los problemas que no convendría tratar de nuevo en este epígrafe, en la medida en que si, por ejemplo, gran parte de las opciones de activación no son tales, sino meros conceptos jurídicos indeterminados en el supuesto de hecho de las normas contables, no sería necesario (ni posible) orientar el ejercicio de la «opción» según un principio contable sino, más bien, interpretar el concepto jurídico indeterminado de activo, conforme al principio contable que resulte de aplicación, asemejándose este proceso mucho más al procedimiento que estudiamos en el epígrafe anterior.

Por el contrario, tuvimos ocasión de ocuparnos de otras opciones contables a las que sí podía considerarse tales. En efecto, la activación o deducción inmediata de los desembolsos por bienes de escaso valor, las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable, la valoración de existencias con precio de adquisición o coste de producción no identificable de modo individualizado, la aplicación de los distintos métodos de amortización del inmovilizado material, o la incorporación al valor de adquisición o coste de producción del inmovilizado (ayuda contable)¹³², constituyen verdaderas opciones para las que el análisis que se ha realizado del concepto de activo no resulta válido en la medida en que, en realidad, implican la posibilidad de anudar consecuencias jurídicas distintas a un mismo presupuesto de hecho.

En todo caso, creo que una de las conclusiones básicas que puede extraerse de este trabajo es que las opciones contables, en ningún caso pueden entenderse como opciones incondicionadas. Al analizar la posibilidad de que, a partir de las

132. Hacemos referencia a las opciones contables que han sido objeto de estudio en el segundo Capítulo de este trabajo. En todo caso, y como ya señalamos, la normativa contable contiene muchas más opciones que, por razones de espacio, no pudieron tratarse en su momento, ni se tratarán ahora.

opciones contables de valoración, se derivara la constitución de reservas ocultas, tuvimos ocasión de pronunciarnos sobre la influencia (reducción de alternativas) que los principios contables podían ejercer sobre las opciones, haciendo especial hincapié, de un lado, en las imposiciones que del principio de imagen verdadera y fiel se derivaban y, de otro, en las consecuencias que para las diversas alternativas podía suponer el principio de prudencia contable. Desde un punto de vista didáctico es posible distinguir, de un lado, aquellos principios cuyo fin esencial consiste, precisamente, en la limitación de los derechos contables de opción (principio de uniformidad) de aquellos otros que, aun no habiendo sido recogidos con este fin, permiten, efectivamente, la reducción de alternativas contables. El estudio de cualquiera de estos principios presenta una importancia cardinal para la determinación administrativa del resultado contable. De un lado, confirma la falsedad de la tesis según la cual la Administración no puede alterar la opción contable ejercida por el sujeto pasivo. De otro, y en el mismo sentido, servirá para perfilar los límites que, en la aplicación de los principios contables, encuentra la Administración Tributaria.

1) Principios orientados a la limitación de derechos contables de opción: el principio de uniformidad.

La existencia del principio de uniformidad supone un refuerzo esencial para la actividad administrativa de determinación del resultado contable. Si tal principio no existiera, o si la Administración no pudiera hacer uso del mismo, se pondrían en manos del contribuyente instrumentos inatacables para modular su carga tributaria. En efecto, el ejercicio no uniforme de opciones contables de período a período implicaría el ejercicio de las mismas para un fin diverso al que tienen atribuido (en este caso la manipulación del resultado y, consiguientemente, de la base imponible). El hecho de que el principio de uniformidad se integre, por obra de la remisión que realiza el artículo 10.3 del TRLIS, en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto, obliga, desde una óptica estrictamente fiscal, a conocer las exigencias y límites del mismo que, a la postre, se configuran también como los límites propios de la potestad de determinación del resultado para corregir las opciones contables ejercitadas por el sujeto pasivo¹³³.

El principio de uniformidad ha recibido por parte de nuestro Derecho contable un tratamiento bastante extenso si se lo compara con otros principios considerados, tradicionalmente, de mayor importancia. El Código de Comercio es el más escueto en su descripción del principio, al señalar que no se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro (art. 38.1.b CCom). Por su parte, el

Plan General de Contabilidad se ha extendido, de forma inusual en el mismo, para la descripción del contenido y efectos del principio de uniformidad. La primera parte del Plan detalla múltiples aspectos del principio señalando: «Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero, en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales». A su vez, la norma de valoración 21ª de la quinta parte del Plan se refiere también, en su totalidad, al principio de uniformidad, detallando algunos aspectos en torno al modo de contabilizar las variaciones acumuladas derivadas del cambio en los criterios contables.

Lo primero que debe hacerse notar es que el principio de uniformidad, al igual que el Derecho de Balances en general, presenta una doble función. Una primera, de carácter esencialmente informativo, en la medida en que la uniformidad garantiza la comparabilidad de las cuentas anuales de diversos ejercicios¹³⁴. Pero además, y ésta constituye su segunda función mucho más importante en

134. En este sentido en la doctrina alemana: PFLEGER, Günter. «In welchen Ausnahmefällen darf vom Grundsatz der Bewertungstetigkeit abgewichen werden?» En *Der Betrieb*, 1986, pgs. 1133-1135. LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung...*, op. cit., pgs. 426-432. KUPSCH, Peter. «Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB.» (Teil I) En *Der Betrieb*, 1987, pgs. 1101-1102. BAETGE, Jörg. *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung...*, op. cit., pgs. 191-192. LEFFSON, Ulrich. «Das Gebot der Stetigkeit im europäischen Bilanzrecht.» En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1988, pgs. 441-442. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. «Zum Grundsatz der Bewertungstetigkeit in Handels- und Steuerrecht.» En *Der Betrieb*, 1988, pg. 922. GROBFELD, Bernhard. *Bilanzrecht...*, op. cit., pg. 35. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht*. 9 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 39. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht*. Düsseldorf: IDW, 1994, pg. 48. KEMPERMANN, Michael. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 B 72. Erg.-Lfg. juli 1994. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuerbilanzrecht...*, op. cit., pg. 64. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 274-277. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. En BAUMBACH, Adolf. *GmbH-Gesetz: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung/begr. Von Adolf Baumbach; fortgef. Von Alfred Hueck*. 17. erw. und völlig überarb. Aufl. / von Lorenz Fastrich, Götz Hueck, Joachim Schulze-Osterloh, Wolfgang Zöllner. München: Beck, 2000, pg. 685. BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stephan. *Bilanzen*. 6., aktualisierte Auflage. Düsseldorf: IDW, 2002, pg. 162. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 214. Lfg. 208 November 2002. En España, en el mismo sentido: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*. Tomo VIII. *Las cuentas anuales de la sociedad anónima*. Volumen I. *Disposiciones generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias*. Madrid: Civitas, 2000, pg. 477. SÁNCHEZ CAMPOS, María del Mar. «Cambios contables». En *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, núm. XXXV, 2002, pgs. 535-536.

133. En este mismo sentido en nuestra doctrina: SANZ GADEA, Eduardo. «Impuesto sobre sociedades...», op. cit., pgs. 469 y 496.

nuestro campo, es un instrumento orientado, de forma preferente, a evitar el ejercicio arbitrario de derechos contables de opción o, mejor dicho, el ejercicio distinto de los derechos de opción contable en cada ejercicio económico para configurar políticas de balance con influencias manipulativas sobre el beneficio del ejercicio. Esta segunda función permite corregir, también a la Administración Tributaria, cambios injustificados en los derechos de opción contable cuya finalidad esencial pueda ser de carácter fiscal. En esta medida puede considerarse absurda la regla introducida en el artículo 1.6 del RIS (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril) que prohíbe que para un mismo elemento patrimonial puedan utilizarse simultánea o sucesivamente, distintos métodos de amortización. En efecto, la citada regla, que constituye una tradición en nuestra imposición societaria¹³⁵, carece de sentido, en la medida en que el propio principio de uniformidad contable ya garantiza la imposibilidad de cambios injustificados de los métodos de amortización del inmovilizado.

Partiendo de la afirmación anterior ya puede rechazarse, como punto de partida, una posición, sostenida por ciertos sectores de la doctrina alemana, en torno al principio de uniformidad contable y sus relaciones con el Balance Fiscal. En este sentido, se ha señalado que, entre las posibles excepciones al principio de uniformidad, a las que alude el § 252.II del HGB¹³⁶, podría entenderse la obtención de un ahorro de impuestos, señaladamente mediante la compensación de un mayor beneficio (obtenido con el cambio de criterio) con una base imponible negativa¹³⁷. Debe hacerse especial hincapié en la incorrección de estas tesis pues, en España, existen peligrosos antecedentes de aceptación fiscal (a efectos

135. El artículo 47 del RIS de 1982 contenía una previsión idéntica. Quizás en el citado Reglamento sí tenía sentido tal previsión en la medida en que, como vimos, la anterior Ley del Impuesto no contenía un sistema de determinación material del Balance Fiscal por el balance mercantil.

136. En el citado precepto se indica: «Sólo será posible inaplicar los principios del párrafo primero (se refiere a los principios contables establecidos en dicho párrafo), en casos excepcionales suficientemente justificados». A estas excepciones hace referencia también nuestra normativa contable aunque relacionándolas directamente con el propio principio de uniformidad. Así la Parte Primera del Plan («... [...] en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio») o la Norma de Valoración 21^a («Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria, y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio»).

137. FORSTER, Karl-Heinz. «Bilanzpolitik und Bilanzrichtlinie-Gesetz welche Freiräume bleiben noch?» En *Betriebs-Berater*, 1983, pg. 35. SELCHERT, Friedrich W. «Bewertungstätigkeit nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz». En *Der Betrieb*, 1984, pg. 1894, siguiendo literalmente a FORSTER. ECKES, Burkhard. «Bewertungstätigkeit -Muß- oder Sollvorschrift? Geänderte Konzeption im neuen

de compensación de bases imponibles negativas) de operaciones muy dudosas desde la perspectiva del Derecho mercantil de balances¹³⁸.

Las excepciones al principio de uniformidad contable no pueden justificarse única y exclusivamente en la obtención de un régimen fiscal más beneficioso. Las maniobras de ese tipo contradicen una de las finalidades propias del principio de uniformidad: la imposibilidad de cambio en el ejercicio de derechos contables de opción con el objetivo de manipular el resultado del ejercicio¹³⁹. Pero no se trata sólo de que admitir los motivos fiscales como excepción al principio de uniformidad implique acabar con el propio principio como tal¹⁴⁰, sino que, además, semejante posición implica una vulneración flagrante del principio de imagen verdadera y fiel, en la medida en que admite la toma de decisiones contables, con base en consideraciones de orden fiscal, introduciendo una faceta más de la llamada determinación inversa. Así, el principio de uniformidad constituye un instrumento eficaz, en manos de la Administración Tributaria, para impedir las manipulaciones arbitrarias del resultado por parte de la empresa, aunque sólo cuando tengan influencia sobre la base imponible y exclusivamente a efectos fiscales¹⁴¹.

Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes». En *Betriebs-Berater*, 1985, pg. 1443, haciendo referencia exclusivamente a la consecución de una tributación más beneficiosa. HAFNER, Ralf. «Der Grundsatz der Bewertungstätigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1985, pg. 598, planteando algunas preguntas respecto al supuesto de las bases imponibles negativas propuesto por FORSTER, pero sin rechazarlo de forma rotunda. En la bibliografía más reciente reaparece esta posibilidad, aunque con formulaciones algo más moderadas: BAREIS, Peter; BRÖNNER, Herbert. *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht*. 9 Auflage. Stuttgart: Schäffer Verlag, 1991, pg. 178. BRÖNNER. «HFA: Stellungnahme 3/1997 Zum Grundsatz der Bewertungstätigkeit». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1997, pg. 541. BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch...*, op. cit., § 252 Rn. 19. WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch. Handels- und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 760. FALTERBAUM, Hermann; BOLK, Wolfgang; REIB, Wolfram. *Buchführung und Bilanz. Unter besonderer Berücksichtigung des Bilanzsteuerrechts und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bei Einzelunternehmen und Gesellschaften*. 19 Auflage. Bremen: Fleischer, 2003, pg. 475.

138. En efecto, y aunque el tema no es idéntico, deben recordarse las Resoluciones del TEAC de 2 y 22 de julio de 1991, permitiendo la compensación de bases imponibles negativas con revalorizaciones contables voluntarias. Seguramente, la aclaración de las relaciones entre normas contables y fiscales que se ha derivado de la aprobación de la Ley 43/1995, evite que semejantes errores puedan producirse a partir de ahora.

139. En este sentido ha indicado LEFFSON: «La falta de uniformidad es el instrumento para la manipulación del balance». LEFFSON, Ulrich. *Das Gebot der Stetigkeit...*, op. cit., pg. 441.

140. PFLEGER, Günter. *In welchen Ausnahmefällen...*, op. cit., pg. 1135, aunque con base en la función informativa del principio de uniformidad. HAFNER, Ralf. *Der Grundsatz der Bewertungstätigkeit...*, op. cit., pg. 598.

141. Al final de este epígrafe trataremos el problema de la amortización mínima que constituye un ejemplo concreto en este sentido.

La verdad es que a pesar de contar con una formulación bastante precisa, la eficacia del principio de uniformidad y su posible influencia sobre los derechos contables de opción no dejan de plantear toda una serie de interrogantes. Las características de este trabajo no permiten entrar en profundidad en cada una de las cuestiones complejas que plantea uno de los principios contables más polémicos. En todo caso sí que resulta adecuado referirse a algunos puntos que presentan especial relevancia desde la perspectiva fiscal y, fundamentalmente, en un estudio sobre la determinación administrativa del resultado contable. La eficacia del principio de uniformidad se ha puesto en duda, en el sistema de la Directiva, de un lado respecto a las opciones de activación y, de otro, en relación con aquellas opciones que no se ejercitan conforme a un plan determinado. Su tratamiento debe hacerse por separado.

La Directiva, en su artículo 31.1.b, establece que las formas de valoración no podrán ser modificadas de un ejercicio a otro. Por su parte, y como ya hemos visto, el Código de Comercio (art. 38.1.b) mantiene la misma formulación aunque haciendo referencia a los criterios, y no a las formas de valoración. Por lo tanto, es característica común de ambos textos el referirse exclusivamente a la valoración que, como sabemos, supone sólo uno de los grandes grupos de problemas a los que se enfrenta el Derecho de Balances. Por ello ambos textos, al menos según su enunciado literal, podrían no afectar a los problemas de registro (activación e inclusión en el pasivo). Por su parte, el Plan General de Contabilidad utiliza una terminología bien distinta, que viene a introducir cierta confusión en este tema. Porque, en la Parte Primera del Plan, al definir el principio de uniformidad, se hace referencia a los criterios en la aplicación de los principios contables y, en la norma de valoración 21^a de la Quinta Parte, de forma aún más genérica, a los criterios de contabilización. Así, parece existir una cierta inadaptación entre la Directiva y el Código de Comercio, por una parte, y el Plan General de Contabilidad por otra. Mientras que en las primeras la uniformidad parece reservarse, única y exclusivamente, para la valoración de las distintas partidas del activo y el pasivo, la norma reglamentaria parece inclinarse en el sentido de abarcar también al registro.

Y, precisamente, una redacción como la que presenta nuestro Código de Comercio ha conducido a la doctrina alemana mayoritaria a sostener que el principio de uniformidad es sólo aplicable a la valoración, pero no en cambio a las opciones contables de activación e inclusión en el pasivo¹⁴². Esta posición, que po-

dría quizás desprenderse del enunciado literal del propio principio, carece, en nuestro sistema, de cualquier sentido en la medida en que, como tratamos de demostrar en el segundo capítulo de este trabajo, no existen en puridad opciones de activación en nuestro Derecho de Balances. De ese modo, plantear si el principio de uniformidad rige o no respecto a la activación carece de cualquier sentido: si concurren los requisitos, ya indicados, para anotar un activo en el balance, deberá procederse a la anotación; si, por el contrario, no se dan dichos requisitos, el desembolso se anotará como gasto, en la cuenta de pérdidas y ganancias. El principio de uniformidad resulta pues irrelevante en la medida en que no existe opción.

No obstante, existen, al menos, dos supuestos en los que pueden detectarse opciones de activación (no influidas por las reflexiones que respecto al concepto de activo se han desarrollado en páginas anteriores). Me refiero, en concreto, a la posibilidad de amortización inmediata de los bienes de escaso valor y a la ayuda contable para la inclusión en el valor de adquisición o coste de producción del inmovilizado de los gastos financieros. En efecto en el primer caso, es evidente la existencia de un activo (que impondría la activación y posterior amortización) pero el principio de importancia relativa permite, en el Balance Mercantil, la anotación como gasto, en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, del desembolso. En el segundo supuesto, la situación es exactamente la contraria. No existe un activo, o un valor activable¹⁴³, conforme a los criterios

142. FORSTER, Karl-Heinz. *Bilanzpolitik und Bilanzrichtlinie-Gesetz...*, op. cit., pg. 36. ECKES, Burkhard. *Bewertungstetigkeit - Muß- oder Sollvorschrift?*..., op. cit., pg. 1439. KUPSCH, Peter. *Einheitlichkeit und Stetigkeit...*, op. cit., pg. 1103. SAHNER, Friedhelm; SCHULTZKE, Jürgen. En KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung...*, op. cit., pg. 570. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael.

Zum Grundsatz der Bewertungstetigkeit..., op. cit., pg. 922. SAHNER, Friedhelm; KAMMERS, Heinz. «Bilanzpolitik im Einzelabschluß und der Grundsatz der Bewertungstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Zugleich eine Buchbesprechung zu Küting/Weber, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach neuem Bilanzrecht, Stuttgart 1987». En *Betriebs-Berater*, 1988, pgs. 1078-1079. LEFFSON, Ulrich. *Das Gebot der Stetigkeit...*, op. cit., pgs. 444-445, aunque diferencia si la opción de activación es ocasional (no sometida al principio de uniformidad) o reiterada (se somete al principio). GROBFELD, Bernhard. *Bilanzrecht...*, op. cit., pg. 35. THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 111. BAREIS, Peter; BRÖNNER, Herbert. *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 176, afirmando que es dudoso que el principio de uniformidad se extienda al registro. MATHIAK, Walter. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 A 363. 43 Erg.-Lfg. april 1993. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pg. 257. PLEWKA, Harald; SCHMIDT, Lutz. En *Lademann. Kommentar zum Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Anm. 598. Nachtrag 118, januar 1998. BUDDE, Wolfgang-Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang-Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 411, § 252 Anm. 57. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. En BAUMBACH, Adolf. *GmbH-Gesetz...*, op. cit., pg. 793. SCHREIBER, Ulrich. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz...*, op. cit., § 5 Rz. 257. El 77 februar 2003. FALTERBAUM, Hermann; BOLK, Wolfgang; REIB, Wolfram. *Buchführung und Bilanz...*, op. cit., pgs. 474-475, aunque sin afirmarlo de modo rotundo.

143. Podría objetarse que la opción de capitalización de gastos financieros constituye, en todo caso, una opción de valoración (como tal la hemos tratado en el segundo capítulo de este trabajo) y que, en ese sentido, no podría tratarse en este epígrafe, en la medida en que lo que se discute es el ejercicio de las opciones de activación conforme al principio de uniformidad.

predeterminados, pero la ley permite su inclusión junto al resto de componentes del coste histórico como ayuda contable. Los supuestos merecen un tratamiento separado:

1) La consideración como gastos del ejercicio de los desembolsos realizados para la adquisición o producción de bienes de escaso valor, podría entenderse, *prima facie*, no sometida al principio de uniformidad en la medida en que supone una opción de activación y no estrictamente de valoración. Sin embargo, las restricciones al principio de uniformidad, fundamentadas exclusivamente en los enunciados (aparentemente limitativos) de la Directiva y, en el caso español, del Código de Comercio, no parecen suficientes. En Alemania HENNRICHS ha demostrado, con especial contundencia, la escasa técnica de la Directiva al distinguir entre cuestiones de registro y de valoración¹⁴⁴. Por lo tanto, y trasladándose las deficiencias de la Directiva al Derecho nacional en lo que a la distinción de registro y valoración se refiere, resulta muy arriesgado elaborar una interpretación sobre el ámbito de aplicación del principio de uniformidad tomando como base, exclusivamente, el que la Directiva y las normas internas se refieran a las formas o a los criterios de valoración¹⁴⁵.

Pero es que además, superando la mera literalidad de la Directiva y del Derecho contable nacional que, en todo caso, en nuestro país, no resulta unívoca puesto que, como hemos visto, el Plan General de Contabilidad se expresa de forma amplia respecto al principio, se impone una consideración de orden teleológico de tal manera que, el ámbito de aplicación del principio de uniformidad pueda determinarse conforme a la finalidad del propio principio. Ya vimos más arriba cómo la uniformidad contable tendía, de un lado, a garantizar la comparabilidad de las cuentas anuales, sobre todo, añadido ahora, entre las cuentas de diversos ejercicios para una misma sociedad y, de otro, a evitar manipulaciones del beneficio mediante el ejercicio arbitrario de opciones contables. LEFFSON ha sostenido en Alemania que el ejercicio de opciones de activación en absoluto puede afectar al objetivo de la comparabilidad. Sin embargo, reconoce que, cuando las operaciones que subyacen a las opciones de activación se repiten de forma constante en la actividad económica de la empresa, la comparabilidad puede estar en entredicho si cada opción se ejercita de forma enteramente independiente de la

anterior¹⁴⁶. Sería el caso prototípico de una sociedad que se dedicara de forma continua, a la adquisición de otras empresas, activando o no el Fondo de comercio¹⁴⁷ según la conveniencia del momento. Y sería el caso también, de los bienes de escaso valor, que las empresas, por necesidades evidentes, deben adquirir de forma constante.

Pero además existe un segundo argumento a favor de someter esta concreta opción de activación al principio de uniformidad y es que, si el principio tiene como finalidad, también, el evitar manipulaciones del resultado, mediante el ejercicio no consistente y arbitrario de opciones contables, tanto da que esas opciones sean de valoración o de activación, pues ambas podrían afectar al objetivo del principio¹⁴⁸. En esta medida puede concluirse que la activación de bienes de escaso valor o su anotación como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de la adquisición o producción está plenamente sometida al principio de uniformidad.

2) Respecto a la activación de gastos financieros para el cálculo del coste histórico procede distinguir, como ya lo hicimos al estudiar las reservas ocultas, según que se trate de gastos financieros en los que se incurre para la adquisición o producción de circulante o de inmovilizado. Respecto al circulante tuvimos ocasión de comprobar que la activación de los gastos financieros no constituía un derecho de opción sino que, en la medida en que el gasto sería recuperable con la realización de los activos, se imponía un deber de inclusión en el valor de adquisición o coste de producción. Así, la situación no difiere en exceso del resto de opciones de activación que hemos estudiado ya y en las que lo que se impone es, precisamente, la consideración de si concurren o no los requisitos necesarios para proceder a la activación.

Respecto a los gastos financieros incurridos para la adquisición o producción de inmovilizado la situación es diferente y algo más compleja. Ya vimos que en este caso nos encontrábamos ante una verdadera ayuda de valoración en la medida en que los gastos financieros no podían considerarse integrantes del coste histórico del inmovilizado. Esa calificación, como ayuda contable, implica nuevos problemas, pues la doctrina alemana, sobre la base de un texto, que también parcialmente contiene el Derecho contable español, rechaza que las ayudas contables o el ejercicio

Sin embargo, la calificación como ayuda contable de determinados supuestos de activación de gastos financieros, y la naturaleza del supuesto, muy semejante a las opciones de activación *strictu sensu*, aconsejan su tratamiento en este momento.

144. A esta falta de técnica en la normativa contable española hemos hecho referencia en el segundo capítulo de este trabajo.

145. HENNRICHS, Joachim. «Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...», *op. cit.*, pgs. 268-270.

146. LEFFSON, Ulrich. *Das Gebot der Stetigkeit...*, *op. cit.*, pg. 445.

147. Nos referimos al Fondo de Comercio en la medida en que en Alemania su activación constituye un derecho de opción en sentido estricto. En España si concurren todas las circunstancias que requiere la presencia de un bien balanceable es obligatoria, como vimos, la activación.

148. En este sentido: HENNRICHS, Joachim. «Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...», *op. cit.*, pgs. 283-287. En el mismo sentido, aunque con menor contundencia: WINNEFELD, Robert. «Bilanz-Handbuch. Handels-und Steuerbilanz...», *op. cit.*, pg. 758.

de las opciones que a ellas subyacen estén sometidas al principio de uniformidad¹⁴⁹. En efecto el § 252 (1) del HGB prescribe que en la valoración de los *elementos patrimoniales* (activos) y deudas (pasivos) que contengan las cuentas anuales se seguirán los siguientes principios [...] ¹⁵⁰. Así se ha podido señalar que, en la medida en que las ayudas contables no constituyen elementos patrimoniales, los principios de valoración (y entre ellos el de uniformidad) no les son de aplicación. Este argumento podría sostenerse quizás también en nuestro Derecho contable interno, aunque no sobre la base del Código de Comercio, que, siguiendo muy de cerca a la Directiva, se refiere a los *elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales* sino, sobre todo, del Plan General de Contabilidad. En efecto, cuando en la Primera Parte del Plan se hace referencia al principio de uniformidad se utiliza el término elementos patrimoniales, mientras que la Norma de Valoración 21ª de la Parte Quinta prefiere hablar de activos y pasivos. Así pues, mientras la Directiva y el Código de Comercio utilizan términos muy generales (partidas que figuran en las cuentas anuales/elementos integrantes de las distintas partidas) el Plan General de Contabilidad afina más y utiliza conceptos que, en principio, excluyen a las ayudas contables, como partidas a las que no subyace un elemento patrimonial o ajuste por periodificación¹⁵¹.

La posición de la doctrina alemana sobre las relaciones entre el principio de uniformidad y las ayudas contables podría hacer pensar que, respecto a la opción de activación de gastos financieros, mantiene una posición contraria, precisamente, a la aplicación de la uniformidad. Aunque eso sería lo lógico, la posición mayoritaria es exactamente la contraria. Ya sea refiriéndose a los gastos financieros en concreto o, en general, a todas las opciones de valoración, que para la configuración del coste histórico reconoce el § 255 HGB, la doctrina alemana se pronuncia en el sentido de someter plenamente la opción de activación de estos gastos al principio de uniformidad¹⁵².

149. ECKES, Burkhard. *Bewertungstetigkeit -Muß- oder Sollvorschrift?...*, op. cit., pgs. 1439-1440. COMMANDEUR, Dirk. *Die Bilanzierung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs*. Berlin: Duncker & Humblot, 1986, pgs. 90; 98. KUPSCH, Peter. *Einheitlichkeit und Stetigkeit...*, op. cit., pg. 1103. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Zum Grundsatz der Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 922. SAHNER, Friedhelm; KAMMERS, Heinz. *Bilanzpolitik im Einzelabschluß und der Grundsatz der Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 1079. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pg. 178.

150. Posteriormente se detallan estos principios, entre los cuales, se contiene el de uniformidad.

151. Utilizamos aquí el concepto alemán de ayuda contable que hemos rechazado en el segundo capítulo del trabajo, en la medida en que ahora nos encargamos de la inclusión en el coste histórico del inmovilizado de gastos financieros, que constituye una ayuda contable en sentido estricto.

152. SELCHERT, Friedrich W. *Bewertungstetigkeit nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz...*, op. cit., pg. 1890. HAFNER, Ralf. *Der Grundsatz der Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 595. KUPSCH, Peter. *Einheitlichkeit und Stetigkeit...*, op. cit., pg. 1105. MÜLLER, Jürgen. «Das Stetigkeitsprinzip im neuen Bilanzrecht».

Realmente la posición de la doctrina alemana sobre este particular resulta insostenible. Si las ayudas contables no están sometidas al principio de uniformidad, y la activación de gastos financieros constituye, como reconoce la doctrina casi unánimemente, una ayuda de valoración, no hay razón alguna para exigir el ejercicio de la opción conforme a los mandatos de la uniformidad. La razón de esta contradicción obedece, a mi juicio, a una anómala consideración de las ayudas contables en relación con el principio de uniformidad. En efecto, se utiliza el argumento, ya expuesto, en torno a la naturaleza jurídica de las ayudas (que no son elementos patrimoniales ni ajustes por periodificación), pero fuera del mismo, la exclusión de las ayudas del ámbito de influencia del principio, obedece más a otro tipo de razones. El primero, y fundamental, al hecho de que las ayudas contables tratadas constituyen opciones de activación y, como hemos visto, la doctrina alemana se resiste, por regla general, a admitir la aplicación del principio de uniformidad fuera de la valoración en sentido estricto. En segundo lugar porque, en la doctrina alemana, existe una tendencia, que luego analizaremos más detenidamente, a distinguir a efectos de aplicación del principio de uniformidad entre las opciones que se ejercitan conforme a un método (*Bewertungsmethode*) y las que no, excluyéndose estas segundas del ámbito de aplicación de la uniformidad. Salvo en supuestos muy particulares¹⁵³, las ayudas contables obligan a adoptar decisio-

En *Betriebs-Berater*, 1987, pg. 1634. LEFFSON, Ulrich. *Das Gebot der Stetigkeit...*, op. cit., pg. 444. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Zum Grundsatz der Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 922. SAHNER, Friedhelm; KAMMERS, Heinz. *Bilanzpolitik im Einzelabschluß und der Grundsatz der Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 1078; 1080. SCHNEELOCH, Dieter. «Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1989, pg. 289. THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 111. BAREIS, Peter; BRÖNNER, Herbert. *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 176. VOCT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz*. Düsseldorf: IDW Verlag, 1991, pg. 173-174, en cuyo trabajo la contradicción es especialmente manifiesta. WERNDL, Joseph. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 6 A 112. Erg-Lfg. November 1992. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pgs. 201-202, negando, aunque sin argumentos, a mi juicio, el carácter de ayuda contable de la activación de gastos financieros. PLEWKA, Harald; SCHMIDT, Lutz. En *Lademann. Kommentar zum Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Anm. 600. Nachtrag 118, Januar 1998. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. En BAUMBACH, Adolf. *GmbH-Gesetz...*, op. cit., pg. 791. WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch. Handels- und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 759. KAHLE, Holger; THIELE, Stefan; KAHLING, Dieter. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 255 Rz. 221 in fine, September 2002. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN; Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 214. Lfg. 208 November 2002. GLANEGGER, Peter. En SCHMIDT, Ludwig. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 22 Auflage..., op. cit., pg. 515 (§ 6 Rz. 62).

153. En este sentido ya vimos más arriba cómo LEFFSON distinguía operaciones realizadas (y contabilizadas) ocasionalmente de aquellas otras que, a pesar de su naturaleza, por lo general ocasional, se repetían cíclicamente en la actividad de algunas empresas. LEFFSON, Ulrich. *Das Gebot der Stetigkeit...*, op. cit., pgs. 444-445.

nes discontinuas (ocasionales) y, en esa medida, se configuran como opciones no ejercidas conforme a método y, por tanto, excluidas del radio de acción del principio de uniformidad.

Vemos pues que la exclusión de las ayudas contables obedece a razones diversas a las que se derivan de su propia naturaleza jurídica. Esto sirve, en gran medida, para vencer la contradicción evidente que denunciamos más arriba, pero sigue sin convencer, a efectos de imponer un ejercicio uniforme de la opción de activación de gastos financieros. En primer lugar porque el argumento, escandalosamente formalista, de que se trata de una ayuda de valoración (y no de registro) no puede convencer, en la medida en que, como ya vimos, la estricta separación entre cuestiones de registro y valoración carece, en este ámbito concreto, de relevancia. Más difícil de rebatir sería una posición, no expuesta de forma explícita en la doctrina, pero que quizás pudiera deducirse de lo dicho hasta el momento. Aunque las ayudas contables no constituyen, por regla general, operaciones que se repitan con frecuencia en la empresa (carácter discontinuo) la decisión de activar o llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio los gastos financieros en los que se incurre para la adquisición o producción de activos, se repite, con elevadísima frecuencia. De esa manera, la comparabilidad entre las cuentas anuales de los diversos ejercicios de una misma empresa, exigiría un ejercicio uniforme de la opción de activación. De igual modo esta posición garantiza el cumplimiento del segundo objetivo esencial del principio de uniformidad: evitar las manipulaciones del beneficio conseguidas mediante el ejercicio inconsistente y arbitrario de opciones contables.

Un segundo grupo de problemas, de gran trascendencia también para la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se plantea en torno al distinto carácter de las opciones contables que, hipotéticamente, pueden estar sometidas al principio de uniformidad. La doctrina alemana, en un desesperado intento de mantener las opciones que, tradicionalmente, habían justificado su política de balances, elabora una nueva distinción para sustraer determinados derechos de opción del ámbito de aplicación del principio de uniformidad. Con diversas denominaciones¹⁵⁴, la idea fundamental viene a ser que, sólo respecto a aquellas opciones que se ejercitan conforme a un método (¿plan?) despliega su eficacia el principio de uniformidad. Conforme a esta posición, y aunque las consecuencias que se extraen de la misma son variadísimas, podrían quedar eximidas de uniformidad las siguientes opciones: las reducciones de valor del inmovilizado¹⁵⁵, las

reducciones de valor del circulante basadas en la apreciación comercial razonable¹⁵⁶, la amortización de los gastos de establecimiento¹⁵⁷, o la amortización del Fondo de Comercio¹⁵⁸.

Esta tesis presentaría en el Derecho español una relevancia menor, en la medida en que nuestro Derecho contable resulta mucho más riguroso que el alemán. De un lado, la reducción de valor del inmovilizado, distinto de la amortización, supone un deber, en los casos en que se verifique el presupuesto de hecho previsto en la Ley (art. 39.1.2ª CCom; art. 195.2 a y b de la LSA y Norma de Valoración 2.5.3ª del Plan General de Contabilidad). De ese modo, y repitiendo la reflexión que ya hicimos respecto a las «opciones de activación», no habrá lugar a la aplicación del principio de uniformidad, en la medida en que no existen verdaderas opciones contables. Verificado el supuesto de hecho de una reducción de valor (provisión de activo) ésta deberá practicarse. Si se presenta una nueva situación que encaje en la hipótesis normativa se volverá a practicar una reducción de valor, pero no por imposición del principio de uniformidad sino, precisamen-

pgs. 62-65. SCHNEELOCH, Dieter. «Maßgeblichkeitsgrundsätze und Bewertungstetigkeit». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1990, pg. 224, aunque de modo muy ambiguo. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pgs. 259-262, considerando a éste un derecho de manipulación (!). PLEWKA, Harald; SCHMIDT, Lutz. En *Lademann. Kommentar zum Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Anm. 599. Nachtrag 118, januar 1998. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. En *BAUMBACH, Adolf. GmbH-Gesetz...*, op. cit., pgs. 790-791. GLANEGGER, Peter. En *SCHMIDT, Ludwig. Einkommensteuergesetz Kommentar*, 22 Auflage..., op. cit., pg. 515 (§ 6 Rz. 64).

156. ECKES, Burkhard. *Bewertungstetigkeit -Muß- oder Sollvorschrift?*..., op. cit., pg. 1440. KUPSCH, Peter. *Einheitlichkeit und Stetigkeit...*, op. cit., pg. 1104. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. *Zum Grundsatz der Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 922. SCHNEELOCH, Dieter. *Maßgeblichkeitsgrundsätze und Bewertungstetigkeit...*, op. cit., pg. 224. RÜMELE, Jürgen. *Die Bedeutung der Bewertungstetigkeit für die Bilanzierung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1991, pg. 38. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pg. 263. PLEWKA, Harald; SCHMIDT, Lutz. En *Lademann. Kommentar zum Einkommensteuergesetz...*, op. cit., § 5 Anm. 599. Nachtrag 118, januar 1998. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. En *BAUMBACH, Adolf. GmbH-Gesetz...*, op. cit., pgs. 790-791. GLANEGGER, Peter. En *SCHMIDT, Ludwig. Einkommensteuergesetz Kommentar*, 22 Auflage..., op. cit., pg. 515 (§ 6 Rz. 64).

157. ECKES, Burkhard. *Bewertungstetigkeit -Muß- oder Sollvorschrift?*..., op. cit., pgs. 1440/1441. COMMANDEUR, Dirk. *Die Bilanzierung der Aufwendungen für die Ingangsetzung...*, op. cit., pg. 145. VEIT, Klaus-Rüdiger. En *KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. Handbuch der Rechnungslegung...*, op. cit., pgs. 1278-1279. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pgs. 269-271. COMMANDEUR, Dirk. *Die Bilanzierung der Aufwendungen für die Ingangsetzung...*, op. cit., pg. 145. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. En *BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pgs. 1142-1143, § 282 Anm. 3. BALLWIESER, Wolfgang. En *BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 282 Rz. 11-16, September 2002. WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch. Handels-und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 443.

158. KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pgs. 273-277, aunque distinguiendo respecto a los dos procedimientos de amortización que permite el § 255 del HGB.

154. Puede verse un buen resumen de todas estas posiciones en HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 253-257.

155. ECKES, Burkhard. *Bewertungstetigkeit -Muß- oder Sollvorschrift?*..., op. cit., pg. 1440. KAMMERS, Heinz. *Der Grundsatz der Bewertungstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB*. Stuttgart: Schäffer-Verlag, 1988,

te, porque al supuesto de hecho se anuda (en una norma sin estructura opcional) la consecuencia jurídica.

Por otro lado, la imposibilidad de aplicar el principio de uniformidad a la amortización de los gastos de establecimiento y del Fondo de Comercio tampoco creo que pudiera prosperar en nuestro país. En primer lugar, porque lo que subyace en la posición alemana es, de nuevo, el concepto, ya explicado con detenimiento más arriba, de ayuda contable. Así, en la medida en que los gastos de establecimiento y el Fondo de Comercio no constituyen verdaderos elementos patrimoniales, tampoco su imputación a resultados merece el título de amortización, ni debe realizarse, como se exige para el inmovilizado, conforme a un plan (sistemáticamente en terminología jurídico-contable española)¹⁵⁹. Esta posición, como hemos tratado de hacer ver al estudiar el concepto de activo, no resulta sostenible en nuestro Derecho contable, en la medida en que, si el criterio para la activación es la capacidad abstracta de contribuir a la obtención de ingresos en ejercicios futuros, el propio concepto de ayuda contable cae por su propia base¹⁶⁰. Así se explicaría que la amortización prevista para el Fondo de comercio (art. 194.2.2ª de la LSA y Norma de Valoración 2ª.5 del Plan General de Contabilidad) precise carácter sistemático y no permita mantener en el activo al Fondo de Comercio cuando haya dejado de contribuir a la obtención de ingresos. Respecto a los gastos de establecimiento el problema es algo más complejo. El artículo 194.1 de la LSA se limita a establecer que los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo, susceptibles de ser recogidos como activos, deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años. Esta norma, muy

159. Esta idea se pone claramente de manifiesto para el Derecho alemán si se tienen en cuenta las normas de amortización del Fondo de comercio. Vimos más arriba que la doctrina alemana se inclinaba, de forma mayoritaria, por considerar la activación del Fondo de Comercio como una ayuda contable. En todo caso, y dentro de las ayudas contables activas, es el único supuesto respecto al cual la calificación como ayuda contable no es unánime, inclinándose un sector minoritario de la doctrina por su calificación como verdadero elemento patrimonial integrante del inmovilizado inmaterial. Si para el resto de ayudas contables, la legislación alemana se ha limitado a establecer cuotas mínimas de amortización anual (§ 282 HGB para los gastos de establecimiento) en el caso del Fondo de Comercio ha previsto dos sistemas alternativos de amortización: por un lado uno de cuotas anuales máximas (propio de las ayudas contables) y otro conforme al plazo previsto de contribución a la obtención de ingresos por parte del Fondo (característico del inmovilizado inmaterial). El reflejo de la naturaleza jurídica (elemento patrimonial/ayuda contable) sobre el sistema de amortización ha sido puesto de manifiesto en la propia doctrina alemana: KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz...*, op. cit., pg. 273, señalando: «... Este derecho de opción (entre los dos sistemas de amortización) expresa, una vez más, la inseguridad del legislador sobre el carácter de ayuda contable o elemento patrimonial del Fondo de Comercio».

160. Con la excepción de la activación de gastos financieros para la determinación del coste histórico del inmovilizado.

semejante a las que regulan la amortización de las ayudas contables en Alemania, no apunta, sin embargo, ni a la naturaleza de ayuda contable de los gastos de establecimiento ni a la amortización asistemática de los mismos. Desde luego, en su redacción debe pesar la tradición histórica que, como sabemos, ha calificado a estos gastos como «activos ficticios». Pero no debe perderse de vista, de un lado, que estos gastos se regulan junto a los de investigación y desarrollo, cuya inclusión en el inmovilizado inmaterial es indudable (Norma de Valoración 2.5ª a del PGC) y, de otro, que el Plan General de Contabilidad en su Norma de Valoración 6ª corrige «el error» tradicional de la LSA indicando que los gastos de establecimiento deberán amortizarse *sistemáticamente* en un plazo no superior a cinco años.

Así pues, las diversas «culturas contables» que subyacen al Derecho contable alemán y español hacen imposible trasladar a nuestro país las consideraciones que respecto a la amortización de los gastos de establecimiento y el Fondo de Comercio se han elaborado en Alemania. Su amortización se rige por la necesidad de sistematicidad, al igual que la del resto del inmovilizado y por esa razón está plenamente sometida al principio de uniformidad contable.

Por último, cabría considerar la aplicación del principio de uniformidad respecto a las reducciones de valor del circulante basadas en la apreciación comercial razonable. En este caso, y frente al resto de supuestos, el problema puede plantearse, al menos de forma hipotética, en nuestro Derecho, en la medida en que el artículo 196.2 de la LSA reconoce la opción de practicar correcciones valorativas en el activo circulante para evitar, en un futuro próximo, la modificación de los valores de dichos activos. Vimos que este derecho de opción no podía dar lugar a la constitución de reservas ocultas, en la medida en que la exigencia de inminentes reducciones de valor imposibilitaba una infravaloración del circulante. Sin embargo, esta afirmación no resuelve el problema en torno a la aplicación del principio de uniformidad a esta opción pues, en todo caso, parece bastante claro que se trata de una reducción de valor que se ejerce de forma discontinua y con carácter estrictamente opcional. Así pues, el planteamiento no puede ser el mismo que para las reducciones de valor ordinarias¹⁶¹ del inmovilizado, o las opciones de activación, en la medida en que, ante la verificación del presupuesto de hecho, no se impone, de forma necesaria, una consecuencia jurídica sino, en este caso, al menos dos: practicar la reducción de valor o mantener el valor contable del circulante.

161. Utilizo el término para contrastar las reducciones de valor (distintas de las amortizaciones) del inmovilizado (arts. 39.1 CCom y 195 de la LSA) y del circulante (art. 39.1 CCom) que no obedecen a las razones especiales del artículo 196.2 de la LSA. En terminología tradicional se trata de las provisiones de activo inmovilizado y circulante.

Si la opción que nos ocupa, como ha podido demostrarse en el segundo capítulo de este trabajo, no se orienta a la constitución de reservas ocultas, la posibilidad de su ejercicio no uniforme queda sin fundamento. En efecto, y como ha demostrado, una vez más, HENNRICHS¹⁶² las finalidades propias del principio de uniformidad (comparabilidad intertemporal de las cuentas anuales y evitación de manipulaciones del beneficio) avalan que la reducción de valor del circulante con base en la apreciación comercial razonable se someta plenamente a los dictados del principio. Y ello desde la doble perspectiva de la propia uniformidad: obligando a mantener el valor reducido, mientras éste no se haya recuperado¹⁶³, e imponiendo un ejercicio común de la opción para la totalidad del circulante^{164 y 165}. Así, debe concluirse que también este derecho de opción está plenamente sometido al principio de uniformidad y no a pesar de su carácter estrictamente opcional sino, precisamente, para evitar las consecuencias negativas para la comparabilidad y la corrección del resultado contable que de su carácter opcional podrían derivarse.

Aun cuando los razonamientos que anteceden se hayan centrado, sobre todo, en problemas del Derecho contable, y hayan intentado resolverse desde la propia lógica del mismo, no debe olvidarse cuál es el interés preferente de esta investigación. En efecto, intentamos dilucidar cuál es el supuesto de hecho que habilita a la Administración Tributaria para determinar el resultado contable, en virtud del artículo 143 del TRLIS y, en particular, qué papel juegan los principios contables en la definición de dicho supuesto. Pues bien, tras las reflexiones teóricas en torno al significado y ámbito de aplicación del principio de uniformidad, en relación con los derechos contables de opción, se impone aplicar, en un caso concreto de relevancia fiscal, las conclusiones alcanzadas.

El artículo 48.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 (Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre) establecía que los elementos amortizables se considerarían depreciados anualmente, al menos, en el porcentaje suficiente para cubrir su valor total de activo en el transcurso de su vida útil, de acuerdo con el criterio de amortización adoptado. Resultaba una precaución necesaria para intentar evitar maniobras consistentes en dejar de amortizar determi-

nados elementos patrimoniales durante uno o varios ejercicios, para obtener una ventaja fiscal. Así, por ejemplo, no amortizando, o haciéndolo en cuantía inferior a la correspondiente, podía obtenerse un mayor beneficio que compensar con una base imponible negativa cuyo plazo de compensación finalizara en el ejercicio. Del mismo modo, y en los casos de transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, el no amortizar, o hacerlo insuficientemente, podía implicar una ventaja fiscal, reduciendo la ganancia o incrementando la pérdida¹⁶⁶.

En un sistema, como el de la Ley 61/1978, que no reconocía la determinación material, una norma de este tipo resultaba absolutamente necesaria para evitar las operaciones elusorias descritas. Y por esto mismo, resulta perfectamente lógico que ni la Ley 43/1995, ni su Reglamento de desarrollo, hayan previsto una norma semejante. El principio de determinación material (y formal en este caso) garantiza que el propio principio de uniformidad, sea respaldo suficiente, para evitar los intentos elusorios fundamentados en amortizaciones insuficientes.

Por ese motivo no podemos compartir la posición expuesta por algún sector de la doctrina española¹⁶⁷, en torno a la necesidad de volver a imponer reglas sobre amortización mínima de carácter fiscal. La actuación conjunta de los principios de imagen fiel (que obliga a determinar la vida útil y a elegir el método de amortización que mejor se adapte a las circunstancias fácticas del supuesto) y de uniformidad rendirían absurda semejante previsión. Partiendo de los principios de determinación material y formal sería perfectamente posible que la Administración Tributaria, ejercitando la potestad que le reconoce el artículo 143 TRLIS, corrigiera el resultado contable respecto a aquellos ejercicios en que, o bien no se haya procedido a la amortización de un elemento patrimonial o ésta se haya realizado de forma insuficiente¹⁶⁸.

162. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 384-387.

163. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 385-386.

164. HENNRICHS, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 386-387.

165. Nuestra normativa contable avala la extensión del principio de uniformidad no sólo al mismo elemento patrimonial respecto al que se ha aplicado una norma de valoración, sino respecto a todos aquellos que presentan características similares. En este sentido la Parte Primera del Plan al definir el principio de uniformidad, establece que el criterio de aplicación deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características.

166. Sobre este particular puede verse la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de enero de 1997 que, en su Fundamento de Derecho Tercero señala: «En el presente caso el obligado tributario vendió en fechas 6 de agosto y 20 de noviembre de 1990 máquinas por importe de 200.000 pesetas y 350.000 pesetas, siendo sus valores contables a 31 de diciembre de 1989 914.861 pesetas y 417.800 pesetas, lo que originó unos resultados negativos de 714.861 pesetas y 67.800 pesetas, respectivamente, sin tener en cuenta la amortización mínima correspondiente a dichas máquinas hasta las fechas de las respectivas enajenaciones. En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto en el número anterior, resulta correcta la actuación de la Inspección computando la amortización mínima para calcular la disminución patrimonial, originando unos aumentos de base imponible de 347.803 pesetas en la enajenación llevada a cabo con fecha 6 de agosto de 1990 y de 108.403 pesetas en las enajenaciones realizadas con fecha 20 de noviembre».

167. ORTÍZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Colex, 2001, pgs. 126-127.

168. De hecho el mismo autor que propone reintroducir las normas de amortización mínima a efectos fiscales, propone resolver estos problemas mediante el ejercicio de la potestad de determinación del resultado contable.

2) Principios no orientados exclusivamente a la limitación de derechos contables de opción: el principio de imagen verdadera y fiel y las opciones contables.

A lo largo de este trabajo, ya hemos tenido ocasión de ocuparnos, al menos en dos ocasiones, de la limitación de opciones contables, que podría derivarse, precisamente, de la correcta interpretación de aquellos principios que, *prima facie*, no estaban orientados a la limitación de opciones contables. En efecto, al estudiar si el principio de imagen fiel servía como garantía del gravamen de la capacidad económica efectiva y, de igual manera, al tratar de relacionar las valoraciones estimativas y conjeturales con la constitución de reservas ocultas en sentido estricto, tuvimos ocasión de exponer nuestra opinión sobre el papel que los principios de imagen verdadera y fiel y de prudencia podían jugar en la limitación efectiva de los derechos contables de opción.

Mientras que el principio de imagen verdadera y fiel se refiere, esencialmente, a los valores y hechos ciertos y a la parte verificable de los valores estimados y conjeturales, el principio de prudencia se aplica, precisamente, en aquellos casos en los que siguen persistiendo dudas a pesar de las imposiciones del primer principio. Puede decirse que mientras el principio de imagen fiel encuentra su campo de actuación en la veracidad (seguridad) entendida como correspondencia entre lo que los documentos contables «dicen» y la realidad a la que se refieren, el principio de prudencia se aplica (como prevención básica para la protección de los acreedores) cuando dicha veracidad no sea posible en atención, sobre todo, a la necesidad de juicios conjeturales. Los principios que nos ocupan no son pues contradictorios sino, más bien, complementarios en el proceso de determinación de los hechos, y los valores, en las cuentas anuales¹⁶⁹. Esta idea quizás pue-

169. La posición aquí expuesta trata de superar las contradicciones inherentes a otras posturas, como la sostenida mayoritariamente en Alemania, que pretenden ver en los principios de prudencia e imagen fiel mandatos contradictorios. En este sentido: BEISSE, Heinrich. «Gläubigerschutz-Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts». En *Festschrift für Karl Beusch zum 68 Geburtstag am 31. Oktober 1993*, Berlin-New York: de Gruyter, 1993, pg. 78. STREIM, Hannes. «Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB- Eine kritische Analyse». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 400-403. MOXTER, Adolf. «Zum Verhältniss von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung und True-and fair- view- Gebot bei Kapitalgesellschaften». En *Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*. München: CH Beck, 1995, pg. 419. MOXTER, Adolf. «Zur Interpretation des True-and-fair-view Gebots der Jahresabschlußrichtlinie». En *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1997, pgs. 109-110. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 755, § 264 Anm. 35, aunque con menor contundencia. BALLWIESER, Wolfgang. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 264 Rz. 55-56, September 2002.

da ilustrarse con un sencillo ejemplo, del que parcialmente ya nos hemos ocupado en el segundo capítulo de este trabajo.

Al determinar las cuotas anuales de amortización de un determinado inmovilizado sabemos que resulta esencial, de un lado, elegir uno entre los diversos sistemas de amortización, elaborados esencialmente por la economía de la empresa. El otro punto esencial en este proceso es la determinación de la vida útil del inmovilizado, es decir, el período durante el cual se espera razonablemente que el inmovilizado vaya a producir rendimientos normalmente. Para este supuesto resulta de todo punto evidente el carácter complementario de los principios de imagen fiel y prudencia. El primero aconseja, respecto al método de amortización, la elección de aquel que mejor se adapte a la curva real de depreciación del inmovilizado (siendo, por ejemplo, prácticamente imposible la amortización degresiva de un edificio) y en lo que atañe al período de vida útil tener en cuenta toda una serie de consideraciones fácticas (obsolescencia, límites legales de uso, etc.). Y el principio de prudencia no impone, *prima facie*, elegir el método de amortización que acumule más gasto en los primeros años de vida útil (métodos degresivos) ni elegir el período de vida útil más corto de entre los posibles. El principio se aplicará, una vez tenidas en cuenta las consideraciones fácticas ya vistas, y si aún persisten dudas. Imagínese, por ejemplo, un determinado inmovilizado material al que la legislación ambiental impusiera una vida útil máxima (con obligación de renovación) de 5 años posibilitando, una vez vencido ese período, un alargamiento por otros tres años más con revisiones técnicas anuales. Es evidente que el principio de imagen fiel imposibilitaría un período de vida útil superior a los ocho años (cinco de uso incondicionado y tres de uso tras revisión). Pero una vez conocido este límite aún quedaría la duda en torno a si fijar un período de vida útil de cinco años (período de uso incondicionado) o alargarlo previendo la aprobación administrativa de uso del inmovilizado. A mi juicio, el principio de prudencia impondría ante esta duda, irresoluble *a priori*, la elección del período de vida útil más corto de entre los posibles.

Parece obvio que la posibilidad de reducir las opciones concedidas, en principio, por las normas contables constituye no sólo un instrumento adecuado para limitar las políticas de balances sino también un medio, extraordinariamente eficiente, para que la Administración Tributaria, observando estrictamente la ley al aplicar las normas que integran el régimen de determinación de la base imponible del IS, elimine del Balance Fiscal las reservas ocultas, contrarias, como vimos en el segundo capítulo de este trabajo, al principio de capacidad económica.

Sin embargo, la tesis aquí defendida ha sido objeto de críticas muy severas en la doctrina. De un lado, se ha sostenido que el principio de imagen fiel no puede afectar a la determinación del resultado contable, pues su función es mera-

mente informativa y su lugar se encuentra en la Memoria y no en el Balance o en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. De otro se ha criticado, con especial contundencia, la falta de contenido del principio, que lo convierte en una mera directriz sin posibilidad de aplicación práctica. Es obvio que si estas críticas prosperaran en nuestro país, se estaría justificando la constitución de reservas ocultas en el Balance Mercantil y, del mismo modo, se pondría en peligro la construcción que defendimos en el segundo capítulo de este estudio y que, como se recordará, pretendía facultar a la Administración Tributaria para la determinación del resultado contable corrigiendo, cuando fuera posible, las opciones ejercitadas por el sujeto pasivo. La importancia de estas críticas y las consecuencias fiscales que de su asunción podrían derivarse, justifican un tratamiento en detalle de las mismas que desarrollaremos en los dos puntos siguientes.

1) La teoría del «desacoplamiento» (*Abkopplungsthese*). Un sector importante de la doctrina alemana, tanto mercantil como fiscal, ha venido sosteniendo, desde la trasposición de la Directiva al Derecho de Balances alemán, e incluso antes de la misma, que el principio de imagen verdadera y fiel no despliega efectos en el cálculo de los resultados de la empresa (cuenta de pérdidas y ganancias) ni en el reflejo del patrimonio (balance) sino, única y exclusivamente, a nivel informativo (Memoria)¹⁷⁰. La idea la ilustra el Prof. MOXTER con un ejemplo concreto: la imputación de ingresos en los contratos de larga duración. En su opinión, que creo en este punto debe compartirse, el principio de imagen fiel impondría la determinación del beneficio (o mejor de los ingresos del ejercicio) según el método del

170. MOXTER, Adolf. «Die Jahresabschlußaufgaben nach der EG-Bilanzrichtlinie: Zur Auslegung von Art. 2 EG-Bilanzrichtlinie». En *Die Aktiengesellschaft*, 1979, pgs. 141-146. BEISSE, Heinrich. *Zum Verhältniss von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre...*, op. cit., pg. 7. GLADE, Anton. *Rechnungslegung und Prüfung...*, op. cit., pgs. 1022-1023. BEISSE, Heinrich. «Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts». En *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllner*. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pgs. 27; 34. BEISSE, Heinrich. «Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung». En *Handelsbilanz und Steuerbilanz*. MELLWIG, Winfried; MOXTER, Adolf; ORDELHEIDE, Dieter (Hrsg.) Wiesbaden: Gabler, 1989, pgs. 21-22. BEISSE, Heinrich. *Gläubigerschutz-Grundprinzip...*, op. cit., pgs. 90-91. BEISSE, Heinrich. «Die steuerrechtliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung». En *Steuerliche Vierteljahresschrift*, 1989, pgs. 297; 306. THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 112. KNOBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 44. MOXTER, Adolf. *Zum Verhältniss von handelsrechtlichen Grundsätzen...*, op. cit., pgs. 426-428. MOXTER, Adolf. *Zur Interpretation des True-and-fair-view Gebots...*, op. cit., pg. 108-112. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pgs. 759-760, § 264 Anm. 48-55, aunque con grandes reservas que más tarde se detallarán. WIEDMANN, Harald. *Bilanzrecht. Kommentar zu den §§ 238 bis 342 a HGB*. München: Beck, 1999, pgs. 210-211. BALLWIESER, Wolfgang. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 264 Rz. 67, September 2002. FALTERBAUM, Hermann; BOLK, Wolfgang; REIß, Wolfram. *Buchführung und Bilanz...*, op. cit., pg. 471.

porcentaje de realización¹⁷¹ (*Percentage-of-completion-methode*) reconociendo los ingresos por obra ejecutada de acuerdo con el grado de realización del contrato al final de cada ejercicio. Sin embargo, indica el Prof. MOXTER que semejante realización sucesiva, supondría, en la mayor parte de los casos, una vulneración de las exigencias del principio de prudencia y, en particular, del subprincipio de realización¹⁷². Así, conforme a la tesis del desacoplamiento, a efectos patrimoniales y de renta se mantienen los criterios de prudencia y realización, aplicando el método del contrato cumplido al reconocer los ingresos por obra ejecutada una vez que las obras y trabajos realizados por encargo derivados del contrato se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste. Por su parte, en la Memoria se contendrá toda la información relativa a las realizaciones parciales con las que podría contarse en cada momento, en qué gastos se ha incurrido y con qué gastos futuros debe contarse¹⁷³.

Desde luego, el modo en el que la Directiva se traspuso en Alemania, favorece semejante posición. Así el apartado 3 del artículo 2 de la Directiva indicaba que «Las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad» mientras que el apartado 5 del mismo precepto precisaba: «Cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3». Por su parte el § 264.II del HGB, «trasponiendo» los citados preceptos estableció que «Las cuentas anuales de las sociedades de capital deben ofrecer, de conformidad con los principios de una ordenada llevanza de contabilidad, una imagen conforme a la situación real del patrimonio, la situación financiera y el resultado de la sociedad de capital. Cuando circunstancias especiales determinen que las cuentas anuales puedan no mostrar una imagen conforme a la situación real en el sentido del párrafo anterior, se proporcionarán informaciones complementarias en la Memoria»¹⁷⁴.

171. La traducción (en este caso del inglés) no resulta correcta pero empleamos la terminología de la Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

172. Este ejemplo podría no resultar adecuado en nuestro Derecho en la medida en que la Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, reconoce, en su Norma de Valoración 18ª, el método del porcentaje de realización, al menos, para las obras realizadas por encargo o contrato.

173. MOXTER, Adolf. *Zum Verhältniss von handelsrechtlichen Grundsätzen...*, op. cit., pgs. 421-422; 427.

174. La traducción es mía. La expresión alemana «*ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild*» la hemos traducido como situación real, por ser quizás, aun dentro de las barreras lógicas de la traducción, la que mejor da a entender el significado del precepto. En el mismo sentido traduce TORRES, al señalar: «La fórmula alemana *tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild*, construida sobre el concepto, también abstracto de situación real [...]» (DE TORRES

Como vemos, de un lado, se ha añadido en el primer párrafo que la imagen conforme a la situación real deberá ofrecerse, de acuerdo con los principios de una ordenada llevanza de contabilidad, lo que equivale a decir, conforme al resto de reglas y principios contables. Por su parte, resulta crucial que no se haya incluido ninguna cláusula excepcional semejante a la del artículo 2.5 de la Directiva que, como hemos visto, permite la inaplicación de reglas contables, con el objetivo de mostrar la imagen fiel.

En qué medida la *Abkopplungsthese* puede ser trasladada a nuestro Derecho contable, constituye sin duda un problema de muy difícil solución, en la medida en que la trasposición a nuestro Derecho de la IV Directiva, ha sido diversa y aquí, como en Alemania, también deficiente. Porque nuestra legislación interna se ha quedado a mitad de camino entre la fidelidad a la Directiva, y una solución totalmente divergente como la alemana. En efecto, tanto el Código de Comercio, como la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad introducen una alteración esencial al describir el principio de imagen fiel, bien imponiendo que las cuentas anuales muestren dicha imagen «de conformidad con las disposiciones legales» (art. 34.2 CCom) o «de conformidad con esta Ley y con lo previsto en el Código de Comercio» (art. 172.2 LSA), o considerando a la propia imagen fiel como resultado de la aplicación del resto de principios contables (Primera Parte del Plan General de Contabilidad). Sin embargo, y en esto la normativa española sí que traspone fielmente la Directiva, el artículo 34.4 CCom y la regla primera de la Primera Parte del Plan, prevén la hipótesis de inaplicación de una disposición en materia de contabilidad o de un principio contable, si pudieran resultar incompatibles con la imagen fiel. Así, nuestra normativa contable, presenta un extraño eclecticismo tras el cual no resulta reconocible un planteamiento sistemático sobre el papel real del principio de imagen fiel. Si, de un lado, la previsión de la cláusula general derogatoria apunta al carácter de *overriding principle* del principio de imagen fiel, el añadido («de conformidad con las disposiciones legales») pone en duda tal carácter¹⁷⁵.

ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales. La fiabilidad de la información contable*. Madrid: Civitas, 2002, pgs. 238-239).

175. La idea de que, el añadido, o su omisión («de conformidad con las disposiciones legales») implican una posición esencial sobre el carácter de *overriding principle* del principio de imagen fiel, ha sido puesto de manifiesto por nuestra doctrina. Así: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 184, indicando que la supresión de la expresión «de conformidad con las normas de valoración...» en la Propuesta de Directiva de 1974 confería al principio de imagen fiel el carácter de *overriding principle*. A idéntica conclusión parece llegar el Prof. ILLESCAS: ILLESCAS ORTIZ, Rafael. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*. Tomo VIII. *Las cuentas anuales de la sociedad anónima*. Volumen 2º. Auditoría, aprobación, depósito y publicidad. Madrid: Civitas, 1993, pgs. 112-113.

Creo que el análisis de la normativa española en este punto ofrece, como todas las soluciones intermedias, tantas razones para acoger, también en España, la tesis del desacoplamiento (relegando los posibles conflictos con la imagen fiel a la Memoria) como para no hacerlo. En esa medida, quizás resulte más acertado estudiar los propios fundamentos de la tesis, antes de comprobar si resulta o no trasladable a nuestro ordenamiento jurídico.

Algunos sectores de la doctrina alemana han sostenido que la argumentación en la Sentencia del TJCE *Tomberger*¹⁷⁶ podría suponer el final de la teoría del desacoplamiento, en la medida en la que, el Tribunal, sobre todo en el Fundamento Jurídico 17 de la Sentencia, eleva la imagen fiel a objetivo primordial de la Directiva, no permitiendo que las consecuencias jurídicas del principio fueran relegadas a la Memoria¹⁷⁷. Obviamente, si esto fuera cierto, supondría el fin de la teoría del desacoplamiento, tal y como la conocemos.

A mi juicio, la teoría del desacoplamiento sólo se ha podido ver afectada por las consecuencias de la sentencia *Tomberger*, si se entendía tal teoría de una forma amplia. En efecto, entre los partidarios de la citada tesis, algunos pretendían arrinconar en la Memoria (sin efectos sobre el resultado de ejercicio, ni el patrimonio) no sólo aquellos supuestos en que las disposiciones particulares resultarían insuficientes para ofrecer la imagen fiel, sino también aquellos otros en los que, de entre las alternativas ofrecidas, una resultara más conforme (o la única conforme) con las circunstancias fácticas (situación real) y, por tanto, con el principio de imagen fiel. Se trata, claro está de una forma de entender el principio de imagen fiel que niega al mismo cualquier género de repercusión en el cálculo del beneficio y, por tanto, también, en el Balance Fiscal¹⁷⁸. Esta posición no puede compartirse por las razones que expondremos seguidamente.

176. Asunto C-234/94.

177. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH». En *Der Betrieb*, 1996, pgs. 2089-2090. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Europäisierung des deutschen Bilanzrechts...*, op. cit., pg. 99. KROPFF, Bruno. «Vorsichtsprinzip und Wahlrechte». En *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1997, pg. 72. HERZIG, Norbert; RIECK, Ulrich. «Europäisierung der Handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung». En *Internationales Steuerrecht*, 1998, pg. 315. GROH, Manfred. «Der Fall Tomberger-Nachlese und Ausblick». En *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pgs. 816-817, aunque se indica que no es la Sentencia *Tomberger* la única, ni la más importante de las razones, que apuntan a rechazar la teoría del desacoplamiento. KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN; Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 223. Lfg. 208 November 2002. SCHREIBER, Ulrich. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz...*, op. cit., § 5 Rz. 91. El 77 Februar 2003. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 22 Auflage. München: Beck, 2003, pg. 394 (§ 5 Rz. 83).

178. En este sentido un importante sector de la doctrina alemana: WÖHE, Günter. «Möglichkeiten und Grenzen der Bilanzpolitik im geltenden und im neuen Bilanzrecht -I-». En *Deutsches*

A mi juicio, el papel del principio de imagen fiel, las consecuencias que respecto al mismo se derivan de la Sentencia *Tomberger* y, en consecuencia, la corrección de la teoría del desacoplamiento, sólo pueden derivarse de una comprensión correcta de las diversas funciones que, *a priori*, debe cumplir el citado principio. Se ha sostenido que, a partir del sistema de la Directiva, al principio de imagen fiel le podían ser asignadas tres funciones¹⁷⁹: una función informativa (representada básicamente por el artículo 2.4 de la Directiva y, en Derecho español, por el artículo 34.3 CCom)¹⁸⁰, una función interpretativa¹⁸¹ y una función de inaplicación (arts. 2.5 de la Directiva y 34.4 del CCom)¹⁸².

Steuerrecht, 1985, pgs. 719-720. BEISSE, Heinrich. *Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts...*, op. cit., pg. 42. RICHTER, Heiner. «Die Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB und die Forderung des true and fair view». En *Betriebs-Berater*, 1988, pgs. 2217-2218. BEISSE, Heinrich. *Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung...*, op. cit., pgs. 22-23. BEISSE, Heinrich. «Grundsatzfragen der Auslegung des neuen Bilanzrechts». En *Betriebs-Berater*, 1990, pg. 2008, quizás en la versión más radical, negando cualquier género de efecto al principio de imagen fiel. THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 112. STREIM, Hannes. *Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB...*, op. cit., pgs. 397-398, aunque de forma no del todo rotunda. CLEMM, Hermann. «§ 264 HGB und Wahlrechte». En *Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*. München: CH Beck, 1995, pgs. 145-148. GLADE, Anton. *Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Systematische Darstellung und Kommentar zum Bilanzrecht*. 2 Auflage. Herne-Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1995, pg. 1134. BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pgs. 753-754, § 264 Anm. 29-31, aunque con algunas reservas, en la medida en que se reconoce la prohibición de arbitrariedad como límite al ejercicio de los derechos de opción. BALLWIESER, Wolfgang. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 264 Rz. 59-60, September 2002, aunque distinguiendo derechos de opción y márgenes de apreciación, entendiendo aplicable para limitar los segundos el principio de imagen fiel. WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch. Handels- und Steuerbilanz...*, op. cit., pg. 394. FALTERBAUM, Hermann; BOLK, Wolfgang; REIB, Wolfram. *Buchführung und Bilanz...*, op. cit., pg. 471, aunque no de forma rotunda.

179. En este sentido parece haberse pronunciado por primera vez GELDERS. GELDERS. «Image fidèle et consolidation des comptes». En *Commission Droit et Vie des Affaires. 45ème séminaire, Nouvelles orientations en droit comptable. Université de Liège* (no publicado). (Citado por VAN HULLE, Karel. «“True and fair view”, im Sinne der 4. Richtlinie». En *Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*. München: CH Beck, 1995, pgs. 319-322.

180. Esta función supone que si la aplicación de las disposiciones legales no es suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

181. Ya nos hemos ocupado de esta función que supone, básicamente, la necesidad de interpretar e integrar las normas contables conforme al principio de imagen verdadera y fiel.

182. Esta función supone que si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable.

Parece bastante evidente que las funciones informativa e interpretativa no plantean, o no deben plantear, excesivos problemas desde el punto de vista de los sistemas contables continentales. Por un lado, y así lo confirma el artículo 199 de la Ley de Sociedades Anónimas, la Memoria amplía, completa y comenta el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, con lo que no deberían existir problemas para que en este documento (el único no cifrado de los que componen las cuentas anuales), se contuvieran informaciones sobre posibles divergencias entre el resultado patrimonial derivado de la aplicación de las reglas y principios contables y el que, en su caso, se hubiera derivado de la aplicación del principio de imagen verdadera y fiel. Respecto a la función interpretativa (e integrativa) ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos más arriba, acogiendo la posibilidad (lógica según la teoría de la interpretación que manejamos) de que las disposiciones contables concretas fueran interpretadas a partir de las finalidades que pudieran derivarse del principio de imagen fiel. A todas luces, el aspecto más problemático del principio de imagen fiel es, precisamente, su función de inaplicación en virtud de la cual, como hemos visto, puede dejar de aplicarse una disposición concreta del Derecho de Balances.

En los sistemas de Derecho continental, el hecho de que, en un documento no cifrado, deban explicarse determinadas aplicaciones del Derecho contable y sus hipotéticas desviaciones respecto de la realidad (básicamente de los valores de mercado) no puede plantear ningún problema. Tampoco lo plantea el hecho de que un principio pueda ser entendido como abstracción de las finalidades propias de una toda una rama del Derecho, de modo que todas las reglas de ese sistema deban interpretarse a la luz de ese mismo principio. Se trata, en estos últimos casos, de mecanismos perfectamente conocidos y aceptados, es más, exigidos, en el sistema jurídico continental. No puede decirse lo mismo, sin embargo, de la función de inaplicación y ello por los motivos que exponemos a continuación.

Constituye ya casi un lugar común el referirse al origen anglosajón del principio de imagen fiel (*true and fair view*). Además, apunta la doctrina que un principio, como el de imagen fiel, originado en un sistema de normas profesionales, da lugar a problemas de difícil solución cuando se inserta en una normativa contable de carácter legal¹⁸³. Siendo esto cierto, el problema de fondo es mucho más grave que la divergencia entre sistemas legalistas y profesionales a los que se refiere la doctrina. Porque el origen de la polémica sobre la función de inaplicación del principio de imagen fiel reside más bien en dos conceptos de Derecho, sustancialmente alejados: el que subyace al Derecho continental y el que sirve de

183. En este sentido: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 185. DE TORRES ZAPATERA, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales...*, op. cit., pgs. 67-68.

base al *Common Law*. De una forma aproximada, y como ha reconocido la propia doctrina alemana al estudiar el origen de la fórmula que nos ocupa¹⁸⁴, podría decirse que en la teoría clásica del Derecho anglosajona las leyes son entendidas como cuerpos extraños, aplicables a casos muy concretos para los que se aprueban. Parece evidente que esta concepción de la ley desemboca en una teoría de la interpretación muy diferente a la que impera hoy en los sistemas continentales, con una atención preeminente a la letra de la ley y a la gramaticalidad como criterio preferente para la determinación del sentido de las normas¹⁸⁵. A nadie escapa, por lo tanto, que esta concepción del Derecho y las leyes sitúa constantemente a los aplicadores del Derecho (sean particulares, Administración o Tribunales) ante lagunas jurídicas que, de algún modo, deben resolver. Por ello los principios generales, entre los que sin duda se sitúa el principio de imagen fiel en el ámbito contable, juegan un papel esencial en la configuración del sistema permitiendo deducir (a partir del principio) el modo más adecuado de contabilizar un supuesto de hecho, que no puede subsumirse en una hipótesis normativa que, interpretada «literalmente», abarca muchos menos «casos» de los que quizás su propia finalidad aconsejaría. Tal y como lo entiendo, se trata de solventar los mismos problemas de aplicación, utilizando métodos diversos derivados, a su vez (los problemas y los métodos) de dos concepciones diversas de la ley y el Derecho.

A partir de esta reflexión existen dos razones para rechazar la función de inaplicación del principio de imagen fiel en los sistemas continentales de Derecho de Balances: 1) La función de *overriding principle* de la que se dota al principio de imagen fiel en el derecho contable inglés, no resulta necesaria en el sistema continental. El problema que la interpretación «literal» de las leyes genera en el sistema del *Common Law*, se solventa, en el Derecho continental, mediante los criterios de interpretación entre los que, el teleológico, presenta una importancia cardinal. Así, en este caso, a partir de la propia regla legal, se puede dar respuesta a aquellos supuestos que en el sistema anglosajón exigían recurrir al principio de imagen fiel; 2) Además, que un principio (o las consecuencias derivadas del mismo) pueda dar lugar a la inaplicación de una regla del mismo rango parece difícil de aceptar en el sistema continental y ello aunque sólo sea en casos excepcionales. En efecto, sólo en el supuesto de que el principio fuera de rango jerárquico superior (constitucional) a la regla sería esto posible, algo que en las relaciones entre el principio de imagen fiel y las disposiciones legales en materia de balances, difícilmente puede sostenerse.

Sobre esta base podemos pronunciarnos ya sobre la limitación de los derechos de opción contable en virtud del principio de imagen fiel, reconociendo también las consecuencias que en este ámbito pueden deducirse de la Sentencia *Tomberger*. Y, en primer lugar, es preciso decir que la idea de que la Sentencia *Tomberger* supone el fin de la teoría del desacoplamiento es una verdad a medias. Esta deducción falla, precisamente, cuando pretende atribuirse al principio de imagen fiel, a partir de la sentencia citada, una función de inaplicación con efectos sobre el patrimonio y el resultado. Las divergencias que puedan detectarse entre las reglas contables y el principio de imagen fiel, no darán lugar, por lo tanto, a inaplicaciones de las primeras sino, más bien, a las necesarias aclaraciones en la Memoria¹⁸⁶. Creo que sólo bajo este prisma pueden entenderse las afirmaciones vertidas en el Fundamento Jurídico 18 de la Sentencia cuando el Tribunal señala que: «La aplicación del principio de la imagen fiel debe guiarse, en la medida de lo posible, por los principios generales contenidos en el artículo 31 de la Cuarta Directiva».

Sin embargo, sí que es cierto que la Sentencia *Tomberger* puede suponer el final de una mal entendida teoría del desacoplamiento. Porque, de un lado, y como ya vimos, la Sentencia obliga a interpretar las reglas contables conforme al principio de imagen fiel¹⁸⁷. Pero, de otro, y aquí radica la importancia fundamental de los argumentos expuestos, la Sentencia *Tomberger*, a pesar de su más que discreta argumentación, supone el reconocimiento de que las diversas alternativas, en una opción contable, pueden ser reducidas conforme al principio de imagen fiel. La solución al problema se centra, precisamente, en determinar si la limitación de opciones contables debe encuadrarse en la función de inaplicación, o en la función interpretativa del principio de imagen fiel. Si se calificara dicha limitación como inaplicación de normas, parece obvio, a la luz de lo que hemos sostenido hasta el momento que, en todo caso, podrían hacerse indicaciones en la Memoria sobre la alternativa que se entiende más acorde con el principio de imagen verdadera y fiel pero, en ningún caso, permitirse una afectación al patrimonio ni al resultado de ejercicio. Si, por el contrario, la limitación de opciones pudiera encuadrarse en la función interpretativa, parece lógico pensar que los efectos sobre el resultado y el patrimonio no sólo serían posibles sino también obligatorios.

184. BEINE, Frank. «Scheinkonflikte mit dem True and fair view». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1995, pgs. 469-470.

185. BEINE, Frank. *Scheinkonflikte mit dem True and fair view...*, op. cit., pg. 469. VAN HULLE, Karel. «“True and fair view”, im Sinne der 4. Richtlinie...», op. cit., pg. 324.

186. Recuérdese en este sentido el ejemplo expuesto por MOXTER en referencia a la imputación de ingresos en los contratos de larga duración.

187. Ése era precisamente el supuesto en la sentencia de referencia. El concepto de realización ordena a la imputación temporal de determinados ingresos financieros, se interpretaba, conforme al principio de imagen fiel, de acuerdo con las circunstancias particulares (económicas) del caso, dando una especial preponderancia a la situación de control de la matriz sobre la filial, en detrimento de un entendimiento formalista (jurídico civil) del concepto de realización.

La reducción de las alternativas que, *prima facie*, anuda una norma jurídica a la realización de un presupuesto de hecho, es una técnica (de carácter interpretativo) conocida, y frecuentemente utilizada, en otros ámbitos del Derecho. Al plantear el problema, pronto se detecta el paralelismo entre una hipotética limitación de los derechos opción contable (en virtud del principio de imagen fiel) y la llamada reducción de la discrecionalidad administrativa. Esta reducción, se ha descrito como aquella por la cual el ámbito de decisión ofrecido por una norma que recoge una potestad discrecional desaparece, al menos parcialmente, en la decisión de algunos casos concretos¹⁸⁸. Esta reducción de la discrecionalidad suele traer causa bien del propio fin de la potestad administrativa discrecional o de mandatos de carácter constitucional¹⁸⁹. Y es precisamente eso lo que puede ocurrir en el ámbito de las opciones contables que, como ya hemos indicado en numerosas ocasiones, no pueden entenderse como opciones incondicionadas sino, más bien, como opciones orientadas a fines. En ese sentido, si la norma contable permite al empresario elegir entre distintos métodos de amortización, determinar el período de vida útil de un inmovilizado o valorar las existencias conforme a métodos diversos, no lo hace con el fin de que el empresario module al alza o a la baja su resultado permitiéndole desarrollar una política de balances determinada u obtener una determinada configuración de sus deberes fiscales, sino de cara a que éste adopte la alternativa más conforme a las circunstancias fácticas del caso: curva de depreciación efectiva del inmovilizado, circunstancias que afecten al período de contribución a la obtención de ingresos o flujo real de las existencias en el almacén. El fin último consiste en adaptar la solución contable a la realidad, en definitiva, al principio de imagen fiel.

Creo que la reducción de las alternativas contables puede calificarse sin violencia como actividad interpretativa. Sólo que en el caso de las normas con estructura opcional no se trata de determinar el sentido posible de las palabras de un determinado concepto, más conforme con los criterios de interpretación y, preferentemente con el teleológico, sino de decidir si el fin de la norma que concede la opción implica, en el caso concreto, que sólo una (o alguna) de las alternativas sea conforme con dicho fin, de modo que pueda rechazarse cualquier otra. Si se estudia con detenimiento, puede encontrarse un paralelismo importante en-

tre la limitación de opciones contables en virtud del principio de imagen fiel, la reducción de la discrecionalidad y la reducción teleológica, instrumento este último del que ya nos hemos ocupado en este trabajo. En efecto, la reducción teleológica implica, como ya vimos, la corrección de un enunciado literal formulado de forma demasiado amplia en la Ley conforme al fin de la misma¹⁹⁰. Aunque, en el caso que estudiamos en el segundo capítulo de este trabajo (la aplicación analógica de las normas de ajuste extracontable) se trataba de determinar la norma aplicable cuyas dos hipótesis normativas parecían permitir la subsunción de un determinado caso, lo dicho en aquel momento es perfectamente aplicable ahora. No se trata de dos normas, sino de dos (o más) consecuencias jurídicas de una misma norma pero, en todo caso, la necesidad de aplicar una de ellas, y de no hacerlo de modo arbitrario, es la misma. El principio de imagen fiel (fin último en todo caso del derecho de opción) permite descartar (reducir) una o varias de las alternativas previstas, orientando teleológicamente, en la medida en que constituye ese fin, el ejercicio del derecho contable de opción.

Parece bastante evidente, por lo tanto, que la limitación de opciones contables en virtud del principio de imagen fiel implica, en definitiva, actividad interpretativa y debe encajarse por lo tanto en la función interpretativa del principio. En esa medida la teoría del desacoplamiento no puede ser un obstáculo, como han pretendido importantes sectores de la doctrina alemana, para que puedan limitarse los derechos de opción contable¹⁹¹.

190. En este sentido: LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Sechste neu bearbeitete Auflage. Berlin: Springer, 1991, pg. 391. Aquí manejamos deliberadamente la versión original, por los problemas de traducción a los que hicimos alusión en el segundo capítulo de este trabajo.

191. En este sentido, es cada vez más frecuente, en la doctrina alemana, reconocer, desde una perspectiva esencialmente interpretativa, la posibilidad de que el principio de imagen fiel limite los derechos de opción contable: DÖLLERER, Georg. «Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen aus das Steuerrecht». En *Betriebs-Berater*, 1965, pgs. 1411-1412, aunque de forma muy limitada refiriéndose a las amortizaciones y apuntando la posibilidad de que no constituyan opciones contables, en la medida en que las alternativas puedan no ser tales. KROPFF, Bruno. «Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1966, pg. 370. BAETGE, Jörg; COMMANDEUR, Dirk. En KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung...*, op. cit., pgs. 798-799. CLAUSSEN, Karsten. P. «Zum Stellenwert des § 264 Abs. 2 HGB». En *Bilanz- und Konzernrecht. Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h. C. Reinhard Goerdeler* (Herausgegeben von Hans Havermann). Düsseldorf: IDW, 1987, pg. 90. KROPFF, Bruno. *Vorsichtsprinzip und Wahlrechte...*, op. cit., LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung...*, op. cit., pgs. 68-73. HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 340-345. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. En BAUMBACH, Adolf. *GmbH-Gesetz...*, op. cit., pg. 678. BALLWIESER, Wolfgang. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 264 Rz. 60 September 2002, aunque haciendo referencia exclusivamente a los márgenes de apreciación (*Beurteilungsspielräume*) que identifica, por ejemplo, con la elección del método de amortización.

188. En este sentido: DI FABIO, Udo. «Die Ermessenreduzierung. - Fallgruppen, Systemüberlegungen und Prüfprogramm». En *Verwaltungsarchiv*, 1995, pg. 215. HAIN, Karl-Eberhard; SCHLETTE, Volker; SCHMITZ, Thomas. «Ermessen und Ermessenreduktion-ein Problem im Schnittpunkt von Verfassungs- und Verwaltungsrecht». En *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 122, Heft 1, 1997, pg. 39. BIRK, Dieter. WERNSMANN, Rainer En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung...* op. cit., § 5, Rz. 230. Lfg. 166 September 2000.

189. BIRK, Dieter. WERNSMANN, Rainer En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 5, Tz. 231. HAIN, Karl-Eberhard; SCHLETTE, Volker; SCHMITZ, Thomas. *Ermessen und Ermessenreduktion...*, op. cit., pgs. 42-50.

2) Un segundo argumento utilizado con frecuencia por la doctrina alemana para negar cualquier efecto al principio de imagen fiel y, por lo tanto, para negarle también la posibilidad de limitar opciones contables es, precisamente, el carácter indeterminado, para algunos incluso indeterminable, del propio principio. En este sentido, y acudiendo sobre todo a la bibliografía anglosajona, estos autores tratan de demostrar la absoluta indefinición del principio, llegando incluso a sostener que el principio de imagen fiel no puede suponer más que la necesidad de aprobar las cuentas anuales de conformidad con el resto de principios y reglas contables¹⁹².

Esta posición no convence. De un lado porque la amplia formulación de un principio (sobre todo en lo que atañe a su presupuesto de hecho, aunque también con frecuencia a su consecuencia jurídica) en todo caso, convierte al mismo en una norma precisada de interpretación (concreción) pero no en inaplicable. La amplia formulación de principios, como por ejemplo el de buena fe, en ningún caso puede justificar su inaplicación¹⁹³. Al intérprete queda en todo caso la determinación del contenido del principio y, sobre todo, de las relaciones de éste con las reglas concretas.

Por otro lado, las investigaciones que, sobre todo respecto a la bibliografía británica, pueden encontrarse en la doctrina alemana quizás no resulten excesivamente acertadas desde una perspectiva metodológica. Porque no se trata tanto de encontrar una definición legal o doctrinal de lo que suponga el principio de imagen fiel en abstracto, como de, a partir de las exigencias (relativas) de veracidad y corrección, resolver las dudas interpretativas que planteen las reglas singulares. Y utilizando esta metodología, más inductiva que deductiva, o si se quiere tópica, sí que se llega a resultados efectivos y concretos. En todo caso, a partir del principio, se ha deducido la necesidad de una interpretación económica del Derecho contable o, dicho de otra manera, la primacía de la sustancia económica por encima de la forma jurídica (*substance over form*). Y esa forma de entender el Derecho Contable desemboca en soluciones muy concretas que, más que dotar al principio de contenido en sí, le atribuyen una serie de consecuencias concretas. Piénsese, por ejemplo, en la inclusión de dividendos procedentes de una filial en las cuentas anuales de la matriz del mismo ejercicio y por tanto antes de que exis-

ta un acuerdo formal de reparto del beneficio, en la limitación de las opciones contables conforme a las circunstancias fácticas y por tanto afectando a la estructura formalmente alternativa de la norma, o, sin ánimo de exhaustividad, en la posibilidad de reinterpretación del concepto de realización en los contratos de larga duración para dar entrada al método del porcentaje de realización. Se trata, en todo caso, de supuestos que la práctica de los tribunales (y, en este ámbito, de los auditores) deberán ir concretando, a medida que vayan surgiendo dudas interpretativas sobre el régimen legal de las cuentas anuales.

En definitiva, la hipótesis de partida se ha confirmado y puede afirmarse, sin ningún género de dudas, que el principio de imagen fiel impone serias limitaciones al ejercicio de opciones contables. En lo que aquí interesa el principio se convierte así en un instrumento, jurídicamente impecable, para limitar la constitución de reservas ocultas en el Balance Mercantil. Esa limitación debe ser percibida como tal por la propia empresa que rinde sus cuentas anuales, ejercitando sus opciones contables en el sentido descrito. Pero si ello no es así, y a partir de las propias cuentas, así como de las circunstancias del caso, se puede deducir que las opciones se han ejercitado con otros fines (señaladamente la disminución del beneficio de ejercicio mediante la constitución de reservas ocultas) la Administración Tributaria, estará habilitada, por el propio artículo 143 del TRLIS y por la propia lógica del sistema de relaciones entre normas contables y fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, para corregir las opciones ejercitadas por la empresa, extrayendo, a su vez, las consecuencias tributarias correspondientes.

b") Problemas jurídicos de orden fiscal (remisión)

Es evidente que la potestad administrativa que estudiamos termina con la determinación del resultado contable, entendido como consecuencia jurídica (aritmética) de la aplicación del conjunto de reglas y principios del Derecho contable al conjunto de hechos relevantes en este ámbito. Con ello quiero dejar claro que, en términos estrictos, la aplicación por la Administración tributaria de las normas que disciplinan los llamados ajustes extracontables no suponen el ejercicio de la potestad. Por definición, los ajustes extracontables se aplican sobre el resultado (ya calculado) y, en esa medida, no puede decirse que supongan determinación del resultado contable. La aplicación de dichos ajustes implica el ejercicio de la potestad liquidatoria general pero, en todo caso, se trata de una actividad de aplicación normativa y cronológicamente distinta de la que nos viene ocupando hasta el momento.

En esta medida constituiría un error sistemático de primer orden referirse a la determinación del resultado contable por motivos fiscales como una parte integrante del presupuesto de hecho de la potestad de determinación del resultado contable. Esta conclusión que resulta evidente en los casos «normales» de apli-

192. En este sentido: NIEHUS, Rudolf J. «"True and Fair View" – in Zukunft auch ein Bestandteil der deutschen Rechnungslegung?» En *Der Betrieb*, 1979, pgs. 221-225. TÜBBESING, Günter. «"A True and Fair View" im englischen Verständnis und 4. EG-Richtlinie». En *Die Aktiengesellschaft*, 1979, pgs. 91-95. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg. 44. STREIM, Hannes. *Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB...*, op. cit., pgs. 393-395.

193. En este sentido HENNRICH, Joachim. *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften...*, op. cit., pgs. 338-339, siguiendo a LEFFSON.

cación de las normas de ajuste extracontable, puede resultar algo más dudosa en otros supuestos. En la segunda parte del segundo capítulo de este trabajo tuvimos ocasión de manifestarnos sobre la vía, metodológicamente adecuada, para resolver los ámbitos de conflicto que se habían podido detectar entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal. En efecto, rechazando otros mecanismos aplicativos planteados por la doctrina, nos pronunciamos finalmente por resolver dichos ámbitos de conflicto desde la perspectiva de las antinomias. En esa medida, el supuesto podía ser subsumido bajo la hipótesis normativa de la regla contable o de la regla fiscal, en el caso de esta última, después de un proceso interpretativo que determinara su sentido posible más conforme con el fin del Balance Fiscal como institución. Y, precisamente, el conflicto de calificaciones, que necesariamente se plantea al seguir la vía descrita, aconsejaba hacer referencia, en este momento, a la determinación administrativa del resultado contable con base en problemas jurídicos de orden fiscal. Evidentemente no se trata de determinación del resultado contable, sino más bien de la base imponible pero, en todo caso, al encontrar un ámbito de conflicto la Administración debe plantearse si puede resolverse mediante una interpretación del Derecho contable como tal o si, por el contrario, resulta preferible postergar la solución al conflicto a un momento ulterior entendiendo aplicable la norma de ajuste extracontable correctamente interpretada. Por lo tanto, y sin perjuicio de que hayamos hecho referencia en este momento a los problemas jurídicos de orden fiscal, la explicación del modo de aplicación y de las consecuencias concretas, se remiten al estudio que sobre la vertiente aplicativa de las relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal se ha realizado en el segundo capítulo de este trabajo.

- Un aspecto particular: la analogía en la integración de las lagunas contables y las exigencias particulares del Derecho Tributario.

Sí que se plantea, por el contrario, un problema de orden fiscal al determinar el resultado contable, que merece un tratamiento específico en este epígrafe. Ya hemos hecho alusión en reiteradas ocasiones al carácter incompleto y fragmentario de la normativa contable española. La dispersión normativa y una notable tendencia a regular mediante fórmulas generales y abstractas resultan un campo fértil para la proliferación de lagunas. Parece evidente que, en el ámbito estricto del Derecho contable, las necesidades constantes de integración no suponen un problema. De un lado el Derecho Contable, y ello va en su propia tradición, ha debido enfrentarse siempre a nuevas operaciones, no previstas en las reglas contables, de las que se tenía que determinar el efecto sobre el patrimonio y la renta de la empresa o, dicho de otro modo, el modo de contabilización. De otro, los principios contables, y señaladamente el de imagen fiel, ofrecen una guía útil a la hora de usar la analogía, en la medida en que representan, como ya dijimos, los fines propios de las cuentas anuales.

Si hasta este punto la integración resulta perfectamente posible y necesaria, el panorama se oscurece si se tiene en cuenta que las normas contables forman parte del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es decir, del conjunto de reglas que permiten el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica en este impuesto. Y aunque, en el segundo capítulo de este trabajo, hemos rechazado la teoría de la incorporación de las normas contables a la disciplina fiscal, sosteniendo, por lo tanto, que las normas contables deben interpretarse (a efectos fiscales) desde la óptica propia del Derecho mercantil, más difícil resulta aceptar los resultados del proceso de integración de las normas contables cuando para la misma se hace uso de la analogía. Porque, y aunque la propia justificación de la norma pueda ser muy discutible, es evidente que el artículo 14 de la Ley General Tributaria prohíbe la integración analógica de las normas referidas al hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Desde luego, ni la redacción del precepto, ni los problemas dogmáticos de la analogía pueden ser tratados en este momento con la profundidad que requerirían, pero sí que debe plantearse, al menos, nuestra posición respecto a la integración analógica de las normas contables y su repercusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La solución podría encontrarse, precisamente, en el elemento estructural del Impuesto que se ha remitido a las normas contables. En este sentido, podría afirmarse que, en la medida en que se remite a las normas contables a efectos de determinar la «base imponible» (art. 10.3 del TRLIS y Título IV de la Ley), no se estarían integrando normas referentes al hecho imponible a las exenciones o a los beneficios o incentivos fiscales y la analogía sería posible. En efecto, se ha defendido la posibilidad de integrar analógicamente los elementos de cuantificación tributaria y, señaladamente, las normas que regulan la base imponible de los tributos¹⁹⁴.

Esta posición, que resolvería el problema de forma definitiva, no puede compartirse. Supone asumir, de un modo que no parece razonable, una distinción entre hecho y base imponible demasiado formalista y que, difícilmente, parece ajustada a la realidad. Porque, cuando el artículo 10.3 del TRLIS se refiere a la base imponible, puede estar haciendo referencia, en realidad, a todo un conjunto de

194. PÉREZ ROYO, Fernando. «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria». En *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pg. 385. En igual sentido, pero refiriéndose en concreto a las normas que regulan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 420. Cita HERRERA a FALCÓN, que también se ha hecho eco de esta posible integración en ciertos aspectos problemáticos del Impuesto sobre Sociedades: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «Los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, mayo I, 1996, pgs. 5-9.

conceptos de los que conviene dar cuenta separadamente pues, en su correcta delimitación, puede residir la solución al problema que nos ocupa. De lo que se trata, en todo caso, es de determinar si el hecho y la base imponible constituyen elementos normativos independientes (o del todo independientes) o si, por contrario, existe entre ellos una especial relación, de modo tal que las normas que regulen la base imponible puedan estar incidiendo, también, en la del hecho imponible. En efecto, si consigue probarse esta última afirmación, habrá que reconocer que la tesis, ya descrita, sobre los ámbitos normativos en los que la analogía no está permitida debería replantearse.

Distinguidas voces de la doctrina sostuvieron, en tiempos no muy lejanos, que, si bien la relación entre hecho imponible y base imponible (parámetro según este sector doctrinal) se configuraba como una relación de dependencia lógica, en la medida en que «la magnitud que constituye el parámetro es al mismo tiempo el objeto material de la acción en que consiste el hecho generador», ello no siempre ocurría así, pues, en ocasiones, el parámetro se presenta netamente diferenciado del hecho generador¹⁹⁵. El fenómeno que, desde una perspectiva descriptiva es real¹⁹⁶, se elevó a categoría de carácter prescriptivo, no presentando para estos autores problema alguno que el parámetro se construyera al margen de la formulación normativa del hecho imponible.

195. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, pgs. 928-929. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (y otros). *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, volumen 3º. Madrid: Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1975, pgs. 4-5 (esta parte de las Notas fue redactada también por VICENTE ARCHE). Estas tesis se elaboran siguiendo las enseñanzas de BERLIRI.

196. Señalaban estos autores algunos supuestos del derecho positivo del momento: la licencia fiscal del impuesto industrial, epígrafe 1131, en el que el presupuesto de hecho lo constituía la elaboración de fiambres y el parámetro consistía en el número de habitantes de la población donde se ejercía la actividad; algunas tasas en que el importe de la obligación se establecía según la retribución anual percibida por los funcionarios del Estado, Provincia o Municipio; o las tasas por expedición de licencias y de uso de armas y otras licencias en las que el parámetro era la renta o alquiler satisfecho por el usuario. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. *Elementos cuantitativos...*, op. cit., pg. 929 (nota 8). Sin embargo, es posible detectar supuestos semejantes en la actualidad. Destaca recientemente el caso del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, declarado inconstitucional por Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre. Siendo el hecho imponible (según el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente) la titularidad por el sujeto en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentran afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, la base imponible se definía como «La capitalización al 40 por 100 del promedio de los ingresos brutos». La falta de coherencia fue detectada muy tempranamente por la doctrina. Así ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. «El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, 1993, pgs. 455-457.

Sin embargo, las deficiencias de este proceder meramente descriptivo fueron puestas de manifiesto muy pronto. Rotundamente señalaba RAMALLO: «La relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio»¹⁹⁷. La necesaria relación lógica entre hecho y base imponible, exigencia reconocida por nuestra doctrina de forma mayoritaria en la actualidad¹⁹⁸, pone en entredicho la frontera formal que pretende establecerse entre las reglas que regulan el hecho imponible y la base imponible a efectos de la integración analógica. La idea de la que debe partirse, y que desarrollaremos a continuación, consiste, precisamente, en tener en cuenta que al regular la base imponible, puede estarse regulando también el propio hecho imponible del Impuesto.

Para poder entender suficientemente las exigencias de la necesaria conexión entre hecho y base imponible conviene, previamente, establecer la distinción entre dos conceptos esenciales para el tema que nos ocupa. Distingue la doctrina entre base imponible normativa y base imponible fáctica. Puede entenderse la base en su acepción aritmética, es decir, como una cifra sobre la que, aplicando un tipo de gravamen, resulta una determinada cuota. Así la base no sería más que «la medición concreta del elemento material del hecho imponible»¹⁹⁹. Esto es lo que comúnmente se entiende por base imponible fáctica, es decir, el resultado aritmético de la aplicación de todo un conjunto de normas orientadas a medir el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Sin embargo, no escapó a SÁINZ DE BUJANDA la insuficiencia dogmática de esta definición. Señalaba en este sentido: «[...] junto a esta acepción de las bases, que las contempla en el mundo real y que no puede ser desconocida ni, por supuesto, menospreciada, hay otra acepción que constituye un prius lógico de la primera y que es, justamente la que en este estudio me preocupa. Me refiero —como se ve— al concepto de base imponible en el plano normativo»²⁰⁰. Con independencia de que la base imponible normativa sea el objeto de medición²⁰¹ o el criterio abstracto para medir²⁰², lo que sí es cierto es que conviene diferenciar claramente a cuál de estas acepciones hacemos referencia. Por último debemos

197. RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación...*, op. cit., pg. 622.

198. Así: CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español*. Tomo I. 3ª edición. Madrid: Civitas, 1977, pg. 420, desde una perspectiva principialista haciendo girar la dependencia en torno al principio de capacidad económica. (GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «El concepto de base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 43, 1984, pgs. 350-353. CORS MEYA, F. Xavier. «La base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pgs. 494-495.

199. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español...*, op. cit., pg. 204.

200. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario». En *Hacienda y Derecho* (volumen VI). Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, pgs. 204-205.

201. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», op. cit., pg. 205.

hacer referencia a un tercer concepto, también descrito de forma pionera por SAINZ DE BUJANDA: el de método de determinación de la base imponible. Se define este concepto como el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica²⁰³. Por nuestra parte, y aun conservando el concepto, preferimos la denominación de régimen de determinación de la base imponible.

Parece bastante evidente que la base imponible fáctica debe quedar al margen de la discusión, en la medida en que no constituye una norma, ni un conjunto de normas, susceptibles de integración analógica sino, más bien, la consecuencia jurídica (cifrada) de la aplicación de todo un conjunto de normas jurídicas. Dejando de lado, la base imponible normativa, regulada para el impuesto sobre sociedades en el artículo 10.1 TRLIS, debemos centrarnos esencialmente en el régimen de determinación de la base imponible. Podría pensarse que, en la medida en que el régimen de determinación supone el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica, en nada afecta al hecho imponible y, por tanto, la conclusión debería ser la posibilidad de integración analógica de las normas que compongan dicho régimen. Ésta podría ser la conclusión, quizás, para aquellos impuestos que formulan sus hechos imponibles de forma muy precisa, de modo tal que el régimen de determinación de la base imponible constituye, precisamente, el conjunto de mecanismos que permiten cuantificar, caso por caso, la intensidad con la que se ha realizado el hecho imponible. Como puede comprenderse, éste no es el caso de los Impuestos sobre la Renta, en que el hecho imponible aparece formulado de forma necesariamente muy amplia y mucho menos aún del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 4.1 se limita a establecer que constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo. En la medida en que, como ya hemos afirmado en diversas ocasiones en este trabajo, no existe un concepto suprapositivo de renta, la afirmación que contiene el artículo 4 TRLIS, resulta prácticamente vacía de contenido. Por lo tanto, esa norma debe ser precisada por otras integradas, necesariamente, en el régimen de determinación de la base imponible.

202. Ésta es la crítica, acertada a mi juicio, que hace RAMALLO al análisis de SAINZ DE BUJANDA. Señala RAMALLO: «Si bien es cierta y fructífera la distinción entre base normativa y fáctica, no sé hasta qué punto es cierto que la base imponible normativa sea el objeto de medición, aquello que “se ha de medir”. Más bien habría que considerar que la mencionada base imponible constituye el criterio abstracto establecido por el legislador para medir lo único tangible y fáctico que, de momento, tenemos: el hecho imponible real». RAMALLO MASSANET, Juan. «Hecho imponible y cuantificación...», *op. cit.*, pg. 620.

203. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Los métodos de determinación...», *op. cit.*, pg. 241.

Debe convenirse que, en los impuestos sobre el beneficio empresarial, la renta siempre vendrá determinada por una diferencia entre ingresos y gastos. Lo que en todo caso deberá precisarse es qué gastos y qué ingresos deben tenerse en cuenta, cómo se valoran éstos y, lo que es más importante, a qué ejercicio económico se imputan. Salvadas las normas de ajuste extracontable, todo ese conjunto de interrogantes el qué, el cuánto y el cuándo, encuentran respuesta, precisamente, en las normas contables que, desde una perspectiva dinámica, tienden a dividir la ganancia o pérdida total de la empresa durante toda su existencia, correctamente cuantificada, entre los diversos ejercicios económicos. Así pues, por esta vía, las normas contables precisan y delimitan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo, al determinar qué deba ser ingreso y gasto y a qué ejercicio deben imputarse cada uno de ellos. Prescindiendo de las consecuencias determinantes, que este factor pudiera tener en lo relativo a la reserva de ley tributaria, lo que sí parece evidente es que esta realidad pone en cuestión la posibilidad de integrar analógicamente las reglas contables que regulan los conceptos de ingresos y gastos y su imputación temporal.

El principal problema al que hacen frente las normas contables, además de ofrecer una imagen fiel del patrimonio y la situación financiera es, precisamente, periodificar los ingresos y los gastos de la empresa, distribuyendo, de ese modo, el beneficio o la pérdida total de la empresa entre los diversos períodos de su existencia jurídica y económica. Si bien los conceptos de ingreso (incremento patrimonial efectivamente realizado durante el ejercicio²⁰⁴) y gasto (disminución patrimonial efectiva o probable constatada en el ejercicio²⁰⁵), resultan fáciles de determinar, constituyendo prácticamente categorías prenormativas, es la distribución (imputación) temporal, la pregunta esencial del Derecho de las cuentas anuales desde una perspectiva dinámica. A esa cuestión dan respuesta el concepto de activo (periodificación del desembolso incurrido para la adquisición de un inmovilizado), las provisiones de activo, las provisiones para riesgos y gastos, y, en definitiva, todos los grandes problemas que ya se han tratado en este trabajo.

Si bien existe cierto acuerdo en la doctrina, en torno a la idea de que la calificación de ingresos y gastos forma parte de la definición del hecho imponible, mientras que la cuantificación de los mismos se integraría más bien dentro de los elementos cuantitativos de la obligación, las referencias a los criterios de imputación temporal, en relación con su ubicación sistemática, son más bien escasos. Podría pensarse que, en la medida en la que las ganancias o pérdidas sumadas de los períodos deberían coincidir con la ganancia o pérdida total de la empresa (a lo largo de su existencia) la periodificación no afectaría al hecho imponible del

204. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 446.

205. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 432.

Impuesto, en la medida en que, en definitiva, «el objeto de gravamen» sería el mismo. Sin embargo, una afirmación de ese tipo chocaría, de un lado, con el interés preferente que muestra el TRLIS por evitar el diferimiento de gravamen. De otro lado, la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas, con plazos cada vez más amplios en nuestro ordenamiento, contradice también un argumento de ese género. En todo caso, y como se ha encargado de defender, con notable énfasis en la doctrina alemana DRÜEN²⁰⁶, la renta que interesa al Derecho Tributario es la renta del período (es decir, la resultante de una correcta periodicación de ingresos y gastos) sin que las teorías en torno a la ganancia total (*Totalgewinngedanke*) desplieguen ninguna eficacia particular en nuestro sistema.

Llegados a este punto, podemos afirmar que las reglas contables sobre ingresos y gastos, referidas esencialmente a la imputación temporal de los mismos, delimitan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, por obra de la remisión que opera el artículo 10.3 del TRLIS²⁰⁷. Si, a partir de aquí, aplicamos los dictados del artículo 14 de la LGT llegaremos a la conclusión de que dichas reglas no permiten su integración analógica. Esto justificaría, *prima facie*, que la Administración Tributaria corrigiera, a los solos efectos fiscales, las consecuencias contables que, a partir de una integración analógica de dichas reglas, se hubieran derivado para las cuentas anuales de la sociedad²⁰⁸. Dado el carácter incompleto de la normativa contable, una consideración de este género podría tener consecuencias muy importantes para la determinación de la base imponible del Impuesto.

Las reflexiones expuestas hasta el momento permitirían rechazar la idea de que las normas que componen el régimen de determinación de la base imponible sean susceptibles de integración analógica en la medida en que se trata de prescripciones que establecen o delimitan el hecho imponible de un impuesto. Sin embargo, el razonamiento sería incompleto si no se añade una precisión adicional que creo de capital importancia.

En realidad, y aunque nos hemos referido a la integración de lagunas contables, las decisiones sobre imputación temporal en las cuentas anuales, resultan, o deben resultar, por lo general, de una labor interpretativa. En este sentido, dicha

labor puede reconducirse a dos modelos bien precisos: o existen dos normas jurídicas (o dos decisiones contables) en las que debe encuadrarse el concreto supuesto de hecho o, en realidad, nos encontramos ante la necesidad de interpretar un determinado concepto jurídico del que depende la correcta contabilización del supuesto. En la mayor parte de las ocasiones, no es fácil decidir si nos encontramos ante uno u otro caso. Quizás esto pueda entenderse mejor con dos ejemplos.

El ordenamiento contable español, a diferencia de otras legislaciones de nuestro entorno (señaladamente la italiana), no ha hecho alusión en ningún momento al modo de contabilización de los gastos de publicidad distintos a los de lanzamiento. Podría pensarse, por lo tanto que, previendo la Norma de Valoración 6ª.2 del Plan General de Contabilidad la activación como gastos de primer establecimiento de aquellos en los que se hubiera incurrido para la publicidad de lanzamiento, la identidad de razón con los gastos por campañas publicitarias posteriores facilitaría una integración analógica desembocando en una activación de tales gastos. Siguiendo el razonamiento, y conforme a los límites a la integración en Derecho Tributario, se trataría de una analogía prohibida, en la medida en que afectaría a una norma de imputación temporal (también una norma sobre calificación de gastos y activos). Así, sería imposible la activación de los gastos, aunque, desde un punto de vista metodológico, tampoco se sabe muy bien si la opción adecuada sería la consideración como gastos de ejercicio.

Como decíamos antes, el caso no debe resolverse recurriendo a la analogía. Habría que plantear un conflicto entre el concepto de activo y el concepto de gasto del ejercicio para decidir en cuál de ambos encajan mejor los gastos de publicidad. Así, desde la óptica del concepto de activo que se ha sostenido en el segundo capítulo de este trabajo, si la campaña publicitaria, aunque no fuera de lanzamiento, tuviera una clara proyección plurianual, la solución ajustada sería, precisamente, la activación²⁰⁹. Como se ve el motivo de la activación no es la identidad de razón con una norma contable explícita sino la subsunción del supuesto de hecho en la hipótesis normativa correspondiente.

206. DRÜEN, Klaus Dieter. *Periodengewinn und Totalgewinn: Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1999, pg. 57.

207. Sobre el verdadero objeto de la remisión operada por el artículo 10.3 TRLIS ya me he ocupado, con más detenimiento en otro trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS». En prensa en *Revista Española de Derecho Financiero*.

208. Esta posición ha sido defendida en nuestra doctrina: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)*..., op. cit., pgs. 497-498.

209. A esta conclusión, aunque sobre la base de legislación anterior a la Ley 43/1995, llegó también la Dirección General de Tributos en su Contestación a Consulta de 13 de junio de 1995. En ella podemos leer: «Si la campaña publicitaria televisiva que pretende efectuarse tiene una proyección económica futura como se desprende del planteamiento de la cuestión, y consecuentemente en cumplimiento de lo dispuesto por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, el correspondiente importe debiera registrarse como gasto a distribuir en varios ejercicios, deberá imputarse como gasto fiscalmente deducible el importe que corresponda a cada ejercicio y ello con independencia de que la campaña televisiva se haya realizado en un solo ejercicio».

Un caso semejante sería el de los contratos de larga duración, en empresas distintas a las constructoras. En principio el método del porcentaje de realización sólo está previsto en la correspondiente adaptación sectorial para las obras realizadas por encargo y con contrato por las empresas constructoras. La duda se plantearía en contratos de larga duración (*u. gr.*, construcción de grandes medios de transporte, desarrollo de *software*, etc.) para los que, existiendo encargo, así como los requisitos previstos en la adaptación sectorial a las empresas constructoras para la utilización del método del porcentaje de realización, la normativa contable no ha previsto dicho método, debiendo imputarse los ingresos conforme al método del contrato cumplido. Podría entenderse que la identidad de razón habilitaría en estos casos la imputación de ingresos conforme al método del porcentaje de realización a pesar de no estar previsto fuera del específico ámbito de las empresas constructoras. Esa aplicación analógica de la norma de la adaptación sectorial, además de implicar serios inconvenientes, desde la propia óptica del Derecho Contable, provocaría los problemas ya descritos en el Balance Fiscal, imponiéndose, seguramente, la imputación fiscal, conforme al método del contrato cumplido. En todo caso, existe una vía más adecuada para entender aplicable el método del porcentaje de realización para todo tipo de contratos de larga duración, que consiste, precisamente, en la interpretación del concepto de realización conforme a los mandatos del principio de imagen fiel. Al igual que no podía tratarse igualmente la imputación temporal de dividendos en los casos en los que existía un control total de la sociedad participada por la participante (interpretación del concepto de realización en la sentencia *Tomberger*) tampoco se pueden contabilizar de igual modo los contratos ordinarios que los de larga duración.

En todo caso, debe concluirse que, aunque la analogía en la integración de las normas contables podría dar lugar a serios problemas en el Balance Fiscal, siempre puede existir una solución de carácter interpretativo que no encuentre esos obstáculos y que, desde una óptica metodológica, resulte tanto o más justificada que el recurso a la integración.

3.3. LA CONSECUENCIA JURÍDICA DE LA POTESTAD DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

Como señalábamos al comenzar este capítulo el esquema de trabajo que pretendíamos asumir es el que marcan los elementos estructurales de la potestad administrativa. Hemos visto hasta ahora la competencia para la determinación del resultado contable, así como el presupuesto de hecho habilitante de la potestad. Queda ahora un tercer conjunto de problemas centrados en torno a la consecuencia jurídica de la potestad.

Cuál es la consecuencia jurídica de la norma que recoge la potestad administrativa habilitada en el artículo 143 TRLIS es claro, en términos abstractos: la

determinación por parte de la Administración Tributaria del resultado contable, es decir, la aplicación por los órganos administrativos competentes del conjunto de normas jurídico-mercantiles que conducen a la fijación del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, si se profundiza en la cuestión, se observarán algunos problemas de índole diversa. De un lado, el propio sistema de fuentes en el Derecho contable vigente no resulta claro. De otro, la caracterización del Derecho de Balances como Derecho armonizado, así como las reformas de las Directivas en orden a asumir las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS), plantean problemas complejos.

En este aspecto, como en tantos otros, poca luz arroja el artículo 10.3 del TRLIS al establecer que el resultado contable deberá determinarse conforme a las «normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». Como dijimos antes, aun siendo la formulación sencilla en apariencia, se plantean dificultades de toda índole dada la gran variedad de disposiciones normativas que regulan la determinación del resultado contable, de naturaleza muy diversa y que emanan, también, de distintas autoridades. Algunos de estos problemas han sido objeto de un estudio más o menos pormenorizado en la doctrina española (existiendo ya incluso pronunciamientos de los tribunales al respecto) lo que, en cierta medida, provoca que las páginas que siguen sean breves, pues carecería de sentido, en un trabajo de las características del presente, un simple resumen de las soluciones que han merecido dichos problemas.

Debemos observar los distintos conjuntos normativos que componen el denominado «Derecho contable» y de los que resulta el modo de determinar el resultado.

A) Normas con rango formal de Ley

La Ley del Impuesto sobre Sociedades remite, como hemos visto, al Código de Comercio y a las demás leyes relativas a la determinación del resultado contable. Como sabemos, los artículos 25 a 49 del Código de Comercio regulan la contabilidad de los empresarios, dedicándose la primera sección de este título (artículos 25 a 33) a los libros del empresario (la denominada contabilidad formal), la segunda (artículos 34 a 41) a las cuentas anuales y la tercera (artículos 42 a 49) a las cuentas consolidadas.

Junto al Código de Comercio también la Ley de Sociedades Anónimas, a raíz de la trasposición de la IV Directiva Europea de Balances, contiene normas relevantes a efectos de la determinación del resultado contable. En efecto, el Capítulo VII de la Ley (artículos 171 a 222) regula las cuentas anuales, aunque de entre estos preceptos, a efectos de la determinación del resultado, interesan,

especialmente, los artículos 171 a 198, que recogen la estructura general del balance, algunas normas generales sobre la llevanza de libros y una regulación ciertamente fragmentaria, pero relevante, de las reglas de valoración. Por su parte, la Ley de Sociedades de responsabilidad limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo de 1995), incorpora un Capítulo VII (artículos 84 a 86) dedicado a las cuentas anuales. Su trascendencia a efectos fiscales resulta ciertamente menor, no ya sólo por su brevedad, sino por el hecho de que el propio artículo 84 de la LSRL declara que, en todo lo no previsto en esa Ley, será de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada lo establecido en el Capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas.

Poco más puede añadirse respecto a las normas con rango de Ley formal a las que remite el artículo 10.3 del TRLIS, salvo, quizás, hacer alusión a la más que deficiente técnica legislativa de la que adolece, en éste, como en otros muchos ámbitos, el Derecho Contable español. El Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas reiteran reglas, no utilizando siempre idéntica terminología y creando, de forma innecesaria, dudas interpretativas²¹⁰ que, en la mayor parte de los casos, sólo pueden resolverse acudiendo a una interpretación del derecho nacional conforme a la Directiva.

B) Normas con rango reglamentario: el Plan General de Contabilidad y sus Adaptaciones Sectoriales

Si bien el conjunto de fuentes del Derecho Contable con rango de ley formal no planteaba excesivos problemas salvo, quizás, como hemos visto, por la falta de orden en la trasposición de la IV Directiva de Sociedades, mucho más complejas se muestran las normas de rango reglamentario en este ámbito particular. Y esta complejidad adquiere especial relieve en la medida en que, en nuestro país, a diferencia de otros Estados con sistemas jurídicos próximos al nuestro, el Derecho contable es de rango esencialmente reglamentario²¹¹.

En este sentido, la Disposición Final Primera del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, habilitó al Gobierno para aprobar el Plan Ge-

neral de Contabilidad, así como sus modificaciones, cuando éstas fueran consecuencia de cambios introducidos al respecto en las Directivas comunitarias. Así, el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre aprobó el Plan General de Contabilidad, que constituye, junto a las reglas contables establecidas en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas, cuyas normas repite en muchos puntos, el grueso de la regulación del Derecho de Balances en nuestro país. Este Plan, que frente a su predecesor de 1973, tiene la cualidad esencial de la coactividad, se divide en cinco partes, de las cuales la primera (Principios Contables), la cuarta (Cuentas Anuales) y la quinta (Normas de Valoración) resultan de obligado cumplimiento para el empresario social o individual.

Los problemas más complejos en la regulación reglamentaria del Derecho Contable los plantean las Adaptaciones Sectoriales del Plan General de Contabilidad. Tanto la Disposición Final Segunda 1ª de la Ley de Sociedades Anónimas, como la Disposición Final Primera del Real Decreto 1643/1990, habilitan al Ministro de Economía y Hacienda a aprobar mediante Orden Ministerial las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad²¹². Estas Adaptaciones Sectoriales²¹³, aunque parecen no haber despertado excesivos recelos en la doctrina

212. Pueden encontrarse también habilitaciones semejantes en determinadas leyes especiales: artículo 20.1 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de seguros privados; disposición adicional 8ª de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

213. De entre las aprobadas tras la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad destacan: Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras. Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas. Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias. Orden de 12 de febrero de 1998 sobre normas especiales para la elaboración, documentación y presentación de la información contable de las sociedades de garantía recíproca. Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo de 1998, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico. Real Decreto 776/1998, de 30 de abril de 1998, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. Orden de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje. Orden de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua. Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas. Orden de 11 de mayo de 2001 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector vitivinícola. Orden de 11 de mayo de 2001, por la que se modifican las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias.

210. En este mismo sentido, aunque en términos no tan críticos: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)*..., *op. cit.*, pg. 141.

211. VICENT CHULIÁ, Francisco. «En torno al concepto y fuentes del Derecho contable». En *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, vol. I. *Introducción y Títulos Valor*. Madrid: Civitas, 1996, pgs. 632-633. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pg. 105. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, *op. cit.*, pg. 184.

española²¹⁴, implican problemas notables tanto de orden jurídico-mercantil como fiscal:

1) Respecto a los estrictos problemas de orden contable, con repercusión, sin embargo, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, debe hacerse referencia, en primer lugar, a las diferencias sustanciales existentes entre la habilitación al Ministro para la aprobación de adaptaciones sectoriales que se contiene en la Ley de Sociedades Anónimas y la prevista en la Disposición Final Primera del Plan General de Contabilidad. En efecto, mientras que la primera habilita la aprobación de Adaptaciones Sectoriales cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del Balance mencionadas en los artículos 176 a 180 de esta Ley y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Plan General de Contabilidad se refiere a la adaptación de las normas y criterios de valoración así como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

Parece bastante evidente que el apoderamiento al Ministro de Economía resulta bastante más amplio en el Plan General de Contabilidad que en la LSA, en la medida en que el primero permite la adaptación de las normas de valoración no limitándose, como la norma de rango legal, a aspectos de carácter estrictamente formal e informativo (estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias). Algunos sectores de la doctrina han percibido el posible exceso reglamentario, aunque sin derivar excesivas consecuencias del mismo²¹⁵. Otros sectores, sobre la base de consideraciones de orden teleológico, pretenden conciliar ambas redacciones, indicando que difícilmente puede llevarse a cabo una adaptación alterando, exclusivamente, elementos de orden formal; en esa medida, la posibilidad de adaptar las normas de

valoración, a las que se refiere el Plan General de Contabilidad, sería conforme a la propia finalidad de la habilitación²¹⁶.

Sin perjuicio de que la dicción de la cláusula habilitante del Plan General de Contabilidad plantee serias dudas de legalidad al contrastarla con la prevista en la Ley de Sociedades Anónimas, tras las Adaptaciones Sectoriales late un problema de mucho más hondo calado y es que la adaptación de las normas de valoración a distintos sectores de actividad constituye uno de los más grandes errores en la trasposición de la IV Directiva Europea de Sociedades al Derecho español. Esta afirmación requiere una explicación.

Si se estudia con detenimiento la cláusula de habilitación contenida en la Disposición Final 2ª.1ª de la LSA y posteriormente se contrasta ésta con el artículo 4.2 de la IV Directiva podrá advertirse que el legislador de 1989 cumplió fielmente su deber de trasposición. En efecto, el citado precepto de la Directiva señala que la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias precedidas de cifras árabes, deberán adaptarse cuando la especial naturaleza de la empresa lo exija. Además añade que tal adaptación podrá ser impuesta por los Estados miembros a las empresas que formen parte de un sector económico determinado. Puede advertirse, con toda claridad, que las modificaciones «sectoriales» previstas atañen, única y exclusivamente, a cuestiones de orden formal, sin poder extenderse, en ningún caso, a las normas de valoración. Así se ha entendido y así se ha traspuesto esta posibilidad que ofrece la Directiva en otros estados de la Unión²¹⁷, en los que no existen Adaptaciones Sectoriales, tal y como las conocemos en nuestro país.

214. La mayor parte de la doctrina hace referencia a ellas sin reparar, salvo casos excepcionales, en los problemas a que puedan dar lugar: VICENT CHULIÁ, Francisco. *En torno al concepto...*, op. cit., pg. 636. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 482. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «La base imponible...», op. cit., pg. 220. CAPDEVILA, Montse. «La base imponible...», op. cit., pgs. 104-105. SANZ GADEA, Eduardo. «El resultado contable...», op. cit., pg. 156, haciendo referencia exclusivamente al problema de ilegalidad que referiremos más tarde. Igualmente en: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)...*, op. cit., pg. 148. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», op. cit., pgs. 109-110, descartando la posibilidad de que exista una falta de habilitación legal. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 70 y 82-86.
215. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. «El poder normativo del ICAC y su incidencia en el ámbito fiscal». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, 1998, pgs. 171-208, aconsejando la elevación del rango de la norma reglamentaria. SANZ GADEA, Eduardo. *El resultado contable...*, op. cit., pg. 156, aunque considera que responde a una perfecta lógica y tiene efectos beneficiosos para la aplicación de la normativa contable. Igualmente en: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)...*, op. cit., pgs. 148-149.

216. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», op. cit., pgs. 109-110.
217. En este sentido § 265 (6) del HGB alemán señala: «La estructura y nomenclatura de las partidas del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias precedidas de números árabes, podrán ser modificadas cuando las especialidades de la sociedad de capital lo exijan para lograr la claridad y comprensibilidad de las cuentas anuales». La doctrina ha entendido el precepto en el sentido, estrictamente formal, sostenido en el texto, haciendo referencia a especiales necesidades (estructurales y terminológicas) de determinadas ramas de actividad (p. ej., Sociedades Holding), no previstas por la Directiva que se orienta, *prima facie*, a actividades comerciales e industriales. En este sentido: WEBER, Hans. En KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung...*, op. cit., pgs. 821-822. GLADE, Anton. *Rechnungslegung und Prüfung...*, op. cit., pgs. 1158-1159. BUDDE, Wolfgang-Dieter; GEIBLER, Horst. En BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., pg. 780, § 265 Anm. 16. BALLWIESER, Wolfgang. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., § 265 Rz. 71-72, September 2002. En el mismo sentido ha traspuesto la norma comunitaria el artículo 2423 *ter*, 4º del *Codice Civile* italiano y se ha pronunciado la doctrina: BALZARINI, Paola. «La struttura del bilancio». En *Trattato di Diritto Privato* (diretto da Mario BESSONE). Volume XVII. *Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato* (Paola BALZARINI y otros). Torino: Giapichelli, 2002, pg. 77.

Aun cuando la tergiversación de la Directiva que introduce el Plan General de Contabilidad, al permitir la adaptación de las normas de valoración, parece a todas luces evidente, conforme a lo que ya se ha dicho, existe, todavía, un argumento que termina de convencer sobre la irregularidad que representa la Disposición Final Primera de la citada norma. La Comunicación interpretativa de la Comisión sobre determinados artículos de la cuarta y séptima Directivas del Consejo relativas a las Cuentas Anuales (98/C 16/04) ha señalado expresamente que, tal como establece la última frase del apartado 5 del artículo 2, los Estados miembros podrán determinar cuáles son estos casos excepcionales (se refiere a la inaplicación de reglas contables, que ya hemos estudiado) y fijar las correspondientes normas especiales. No obstante, *en aras de la armonización, los Estados miembros no podrán ampararse en la última frase del apartado 5 del artículo 2 para establecer una norma contable de carácter general que sea contraria a las disposiciones de la Directiva, ni para crear opciones que permitan tratamientos contables que no se ajusten a la Directiva.*

Las Adaptaciones sectoriales constituyen una extraña mezcla normativa, obtenida a partir de una combinación de las exigencias del principio de claridad y de imagen fiel. Por un lado, parece evidente que la habilitación de la Disposición Final Segunda 1º de la LSA, al igual que la que se deriva del artículo 4.2 de la IV Directiva, no es más que una forma de hacer efectivas las exigencias impuestas por el principio de claridad, entendido éste como la exigencia no sólo de un nivel mínimo de información, deducible de la propia norma, sino también de una correcta calificación de los hechos contables conforme a las partidas previstas en los esquemas de las cuentas anuales, la univocidad en la denominación de las partidas, la correcta organización y las modalidades de exposición en la Memoria²¹⁸. Por su parte, la adaptación de las normas de valoración parece obedecer, mucho más, a hacer efectivo el principio de imagen verdadera y fiel, en determinados sectores de actividad y respecto a algunas operaciones concretas²¹⁹.

El problema no reside por lo tanto, en el rango formal de la habilitación sino, más bien, en la propia existencia de las Adaptaciones Sectoriales que, al con-

cebirse como instrumentos de orden no exclusivamente formal, exceden, con mucho, la habilitación contenida en la Directiva²²⁰, toda vez que ponen en riesgo el propio objetivo de armonización que constituye la finalidad primera y esencial de esta norma comunitaria²²¹.

Creo que es a todas luces evidente el riesgo que puede implicar esta trasposición del Derecho Europeo de Balances en la normativa contable española. Si en algún momento el Tribunal de Justicia declarara incompatibles las normas de valoración de las adaptaciones sectoriales, con la IV Directiva, seguramente, la tendencia generalizada en las sociedades incluidas en el ámbito de aplicación de la Adaptación, sería aplicar las normas de valoración del Plan General de Contabilidad tal y como lo hacen el resto de sociedades. Este proceder sería, en muchos casos, fiscalmente muy rentable, en la medida en que las normas de valoración de las adaptaciones sectoriales suponen, en gran cantidad de casos, relajaciones del principio de prudencia (p. ej., reconocimiento de ingresos según el método del porcentaje de realización en las empresas constructoras, activación como inmovilizado inmaterial de los gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos periódicos en las Federaciones deportivas, dotación con cargo directo a reservas de provisiones para hacer frente a gastos correspondientes a planes de reestructuración a incurrir en ejercicios futuros como consecuencia del tránsito a la libre competencia de las empresas del sector eléctrico, etc.). La contabilización conforme a las reglas contables del Plan General de Contabilidad tal y como éstas se aplican a las empresas en general, provocaría, como hemos dicho, una vuelta a los dictados estrictos del principio de prudencia y, necesariamente, una contracción del resultado contable y, cómo no, de la base imponible.

2) Problema distinto es el planteado a este respecto por FALCÓN. Señala que las adaptaciones sectoriales no pueden entenderse aplicables en el ámbito tributario pues ello supondría la existencia de reglas distintas de determinación de la

218. BALZARINI, Paola. «Principi generali e principi di redazione del bilancio d'esercizio». En *Trattato di Diritto Privato* (diretto da Mario BESSONE) volume XVII. *Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato* (Paola BALZARINI y otros). Torino: Giapichelli, 2002, pg. 44.

219. En este sentido: SANZ GADEA, Eduardo. «El resultado contable...», *op. cit.*, pg. 157. En este mismo sentido parece manifestarse GARCÍA MORENO al sostener: «Sin embargo, el término *adaptación* implica un plus, es decir, puede suponer además alterar el orden o la composición de los elementos del balance o de la cuenta de resultados que es lo que, en definitiva, determina la estructura de los estados financieros; supone introducir matices respecto a las reglas de valoración que los informan, y ello porque sólo de esta forma *se puede llegar a ofrecer la imagen fiel que de los mismos se ha de desprender*». GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pgs. 109-110. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)*..., *op. cit.*, pg. 150.

220. Lógicamente, deben mantenerse al margen de estas reflexiones las normas contables que sean fruto de trasposiciones de Directivas Europeas encargadas de armonizar las cuentas anuales de determinados sectores. En este sentido destaca, por ejemplo, la Directiva 86/635, sobre cuentas anuales y cuentas consolidadas de Bancos y otras entidades financieras y la Directiva 91/674/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros.

221. En este sentido se ha pronunciado en Alemania VAN HULLE al señalar que los Estados miembros, o una corporación contable nacional (*national accounting standard setting body*) no pueden establecer normas que, apelando al principio de imagen verdadera y fiel, se aparten de las disposiciones de la Directiva. Si se les permitiera tal comportamiento, ello supondría el final de la armonización contable en la Unión Europea. VAN HULLE, Karel. «“True and fair view”, im Sinne der 4. Richtlinie...», *op. cit.*, pg. 321.

base para distintos tipos de sociedades²²². Creemos que el argumento no puede prosperar.

Independientemente de los problemas de Derecho Comunitario que hemos tratado en el punto anterior, lo que sí debe reconocerse es que las Adaptaciones Sectoriales obedecen, de forma preferente, a la idea de tener en cuenta determinadas especialidades de algunos sectores concretos de actividad. En este sentido, la solución sería perfectamente congruente con el principio de igualdad en la medida en que éste implica no sólo tratar por igual a los que son iguales, sino que, además, supone dar un tratamiento desigual a aquellos que no lo son. El verdadero problema para la igualdad que puede derivarse de las adaptaciones sectoriales, y que ya ha sido puesto de relieve por la doctrina²²³, es que la definición de los ámbitos materiales de las Adaptaciones Sectoriales deje fuera de las mismas a empresas que, en principio, presentan las mismas especialidades que aquéllas, pero que, no obstante, deben someterse al régimen general del Plan General de Contabilidad.

En este sentido destaca, por ejemplo, la posibilidad de dotar, con cargo directo a reservas, provisiones para hacer frente a gastos correspondientes a planes de reestructuración a incurrir en ejercicios futuros como consecuencia del tránsito a la libre competencia de las empresas del sector eléctrico (Disposición Transitoria Única 2 del Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo de 1998, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico). Como ha puesto de manifiesto el Prof. VICENT CHULIÁ el principio de igualdad impondría la necesidad de permitir este régimen de contrapartida de provisiones, también para otras empresas que hayan sufrido una transición a la competencia semejante a la de las del sector eléctrico²²⁴. La misma idea podría sostenerse respecto a aquellas empresas que desarrollan contratos de larga duración por encargo, sin entrar en el ámbito de aplicación de la Adaptación Sectorial para empresas constructoras (empresas dedicadas a la construcción de grandes maquinarias). Dadas las circunstancias de aplicación del método del porcentaje de realización en estas empresas, existiría también una vulneración del principio de igualdad si se las obligara a contabilizar ingresos conforme al método del contrato cumplido.

222. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «El valor normativo de las resoluciones del ICAC». En *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1997, pg. 5.

223. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 85.

224. El Prof. CHULIÁ hace referencia a empresas como Telefónica y Tabacalera. Más dudosa resulta, a mi juicio, la equiparación, de URALITA, perjudicada por la prohibición de utilización del asbesto. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 85.

VICENT CHULIÁ propone, como solución para el primero de los casos descritos, la aplicación analógica de la regla de valoración contenida en la Adaptación Sectorial. Si bien esta solución pudiera resultar aceptable, desde la perspectiva del Derecho Contable, como ya hemos sostenido más arriba, no serviría para resolver las vulneraciones del principio de igualdad que pudieran plantearse en la órbita fiscal, dadas las limitaciones a la analogía en el Derecho Tributario. De ese modo la existencia de Adaptaciones Sectoriales provoca problemas de igualdad en el ámbito fiscal pero no tanto por establecer unas normas de valoración específicas para determinados sectores, sino, más bien, por no establecer dichas normas para todas aquellas empresas, o situaciones, que, en principio, lo requerirían.

La solución a los problemas (mercantiles y fiscales) que provoca la existencia y aplicación de las Adaptaciones Sectoriales podrían resolverse, a partir de una idea que ya se ha expuesto en este trabajo en diversas ocasiones. En lugar de aprobar normas materiales sectoriales, prohibidas por la Directiva, y siempre insuficientes para hacer frente a todas las situaciones particulares que puedan plantearse, debería desarrollarse al máximo la función interpretativa del principio de imagen fiel. Seguramente a partir del mismo se pudiera derivar una interpretación del principio de realización que permitiera reconocer los ingresos conforme a porcentajes de realización, activar determinados gastos si encajan en un concepto de activo dominado por los principios de correlación de ingresos y gastos y gestión continuada o, en definitiva, mitigar los efectos distorsionadores de la dotación, en un solo ejercicio y contra beneficios, de una provisión para hacer frente a gastos provocados por la transición a la competencia.

C) Los llamados «Reglamentos de segundo grado»²²⁵

Por Reglamentos de segundo grado entendemos todo un conjunto de disposiciones, no dictadas por el Gobierno ni por los Ministros, que se dedican monográficamente a la regulación de las cuentas anuales, en general o para determinados sectores de actividad, o en los que se incluyen disposiciones concretas de carácter contable ya sean éstas de orden formal o material. Son disposiciones que pueden afectar a la totalidad de los sujetos obligados a la llevanza de contabilidad (Resoluciones del ICAC) o sólo a las entidades que se relacionen con las competencias propias del Organismo de que se trate (Circulares del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores).

225. Utilizamos este término por ser comprensivo de todo un conjunto de disposiciones a las que subyacen idénticos problemas jurídicos. El mismo término se ha empleado en nuestra mejor doctrina: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 71.

Este tipo de disposiciones ha despertado un interés inusitado, tanto en la doctrina mercantil como en la fiscal. Gran parte de ese interés se debe a que la naturaleza y efectos mercantiles y fiscales de las Resoluciones del ICAC han sido discutidos ante los Tribunales. Fruto de esa discusión son las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de noviembre de 1994 y del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 que, a pesar de los déficit de argumentación que frecuentemente se les imputa, han terminado por dejar claro este aspecto, tan controvertido, de nuestro Derecho Contable Mercantil (y Fiscal).

A mi juicio, el valor normativo de las Resoluciones del ICAC que es, en definitiva, el aspecto que se discute en las sentencias citadas, depende de dos cuestiones de carácter jurídico que deben estudiarse por separado:

1) La atribución de la potestad reglamentaria a órganos distintos del Gobierno. El artículo 97 de la Constitución establece que el Gobierno ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes. Este precepto, y no faltan aportaciones doctrinales que así lo sostengan²²⁶, podría interpretarse en el sentido de que el Gobierno, y sólo él, podría tener atribuida la potestad reglamentaria con efectos generales *ad extra*. En este sentido debe entenderse, a mi juicio, el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994 cuando afirma: «[...] como se desprende del artículo 97 de la Constitución Española, sólo el Gobierno y sus miembros pueden dictar disposiciones obligatorias para los particulares, estando vedada a un órgano meramente administrativo tal facultad de eficacia externa de sus disposiciones». Si esta afirmación fuera correcta, parece evidente que tanto las Resoluciones del ICAC como las Circulares contables del Banco de España y de la CNMV carecerían de eficacia *ad extra* y no se podría imponer a los obligados a la llevanza de contabilidad el cumplimiento de las reglas contenidas en dichas disposiciones.

En todo caso, no ha sido ésta la posición defendida mayoritariamente por la doctrina española. Superando un entendimiento muy restrictivo del artículo 97 del texto constitucional, y sobre la base de exigencias de orden pragmático, se viene sosteniendo la posibilidad de que órganos distintos del Gobierno (Ministros y Organismos Autónomos) dicten normas, de rango reglamentario, más allá de la potestad doméstica de organización interna²²⁷. Siempre que el reglamento dicta-

do suponga el ejercicio de competencias legalmente atribuidas al organismo que lo dicta, que suponga el desarrollo de un Real Decreto u Orden Ministerial preexistente, que dicho Real Decreto u Orden habilite el mismo y que se publique en el «Boletín Oficial del Estado»²²⁸, no parece que el artículo 97 de la CE suponga un obstáculo a la validez *ad extra* de las disposiciones que se comentan. El Tribunal Constitucional ha avalado este entendimiento, al estudiar la potestad reglamentaria del Banco de España (STC 135/1992 de 5 de octubre, Fundamento de Derecho 3) y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (STC 133/1997 de 16 de julio, Fundamento de Derecho 7). Resultan de particular interés las afirmaciones del Tribunal Constitucional en esta última Sentencia, que reproducimos literalmente: «Pues bien, por lo que respecta, en primer lugar, a la vulneración del art. 97 CE, hay que decir que la interpretación que del mismo hace el Parlamento de Cataluña está muy lejos de la que este Tribunal ha hecho de este precepto constitucional. En efecto, ya en nuestra STC 13/1988 (RTC 1988, 13) dijimos que era rechazable el argumento según el cual la potestad reglamentaria corresponde exclusivamente al Gobierno, sin que éste pueda a su vez conferirla válidamente a otros órganos diferentes, toda vez que la potestad reglamentaria del Gobierno, por ser originaria, no excluye la posibilidad de delegaciones singulares (fundamento jurídico 4º). Pero es más, como ha quedado dicho en nuestra STC 135/1992 (RTC 1992, 135), “la desconcentración de la potestad reglamentaria es posible formalmente y, en muchas ocasiones, necesaria desde la perspectiva del contenido de la norma”. Efectivamente, la habilitación al Gobierno de la Nación que contiene el art. 97 CE no puede entenderse con un criterio estricto, al pie de la letra, sin limitar la advocación del titular a un órgano colegiado específico, el Consejo de Ministros, sino también a éstos, que lo componen, y a instituciones como el Banco de España, asesor de aquél y ejecutor inmediato de su política monetaria y crediticia (...), que... tiene conferida explícitamente la potestad reglamentaria en el ámbito de su actuación» (fundamento jurídico 3º).

GONZÁLEZ CASTILLA, Francisco. «La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)» (STS de 27 de octubre de 1997 [Cont.-adm.]. RA 7758/1997). En *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 228, 1998, pgs. 880-881. VICENT CHULIÀ, Francisco. «Reconocimiento al ICAC de potestad reglamentaria en materia contable». En *Revista General de Derecho*, 1998, pg. 725. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pgs. 130-131. ORDAS ALONSO, «Los poderes normativos del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España en el ámbito contractual privado». En *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 30, 1999, pgs. 20-21. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*, op. cit., pgs. 187-188, aunque limitando enormemente la eficacia *ad extra* de estos reglamentos. ANDRÉS AUCEJO, Eva. «Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable». En *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005, pgs. 10-12.

228. Sobre estos requisitos: VICENT CHULIÀ, Francisco. *En torno al concepto y fuentes del Derecho contable...*, op. cit., pg. 637.

226. En este sentido se ha pronunciado una doctrina minoritaria: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. «La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas». En *Parida Doble*, núm. 50, 1994, pg. 31.

227. En este sentido se pronuncia la doctrina de forma mayoritaria: FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón. «Los poderes normativos del Banco de España». En *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 13, 1984, pgs. 26-27. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. *Criterios fiscales y contables...*, op. cit., pg. 30. RAMALLO MASSANET, Juan. *Las nuevas reglas de determinación...*, op. cit., pgs. 560-561.

2) La habilitación legal. Una vez que se concluye la posibilidad, en abstracto, de que órganos distintos del Gobierno dicten normas reglamentarias con efectos *ad extra*, debe estudiarse la concurrencia de los requisitos exigidos en concreto para que se dicten tales disposiciones. Entre ellos, y es el requisito que, en definitiva, ha resultado determinante respecto a las Resoluciones del ICAC, destaca la necesaria habilitación legal. En efecto, para que cualquiera de los Organismos que estudiamos pueda dictar normas de carácter contable de eficacia general se requiere que una norma con rango formal de Ley lo haya habilitado para ello. Éste ha sido el punto central en la discusión sobre los efectos de las Resoluciones del ICAC pues, mientras el Banco de España y la CNMV fueron habilitadas para dictar reglamentos de segundo grado, no sólo contables, de forma inequívoca²²⁹, tal habilitación parecía no existir a favor del ICAC. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 27 de octubre de 1997, extrae tal habilitación normativa del artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988 de 12 de julio, que regula la Auditoría de Cuentas cuando señala que «[...] el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos: [...] b) Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

Desde luego, y así lo ha hecho notar la doctrina mayoritaria²³⁰, la habilitación parece algo forzada, en la medida en que, de un lado, no queda del todo clara la habilitación y, de otro, no se sabe si el citado precepto se refiere a las normas contables (reglas de elaboración, presentación y valoración en las cuentas anuales) o a las Normas Técnicas de Auditoría. En todo caso, la atención preferente que la doctrina ha dedicado al tema, excede, con mucho, la complejidad del mismo, porque de lo que se trataba, en definitiva, era de dilucidar la existencia o no de la correspondiente habilitación legal. Con toda seguridad, si el Tribunal Supremo no hubiera derivado el título habilitante de la Ley de Auditoría de Cuentas, más tarde o más temprano el legislativo hubiera decidido aprobar, en alguna de las reformas del Derecho Contable, una cláusula explícita de habilitación, que re-

229. En este sentido destaca el artículo 86 de la Ley 24/1988, de 28 de julio del mercado de valores, y la Disposición Adicional 8ª de la Ley 26/1988 de disciplina e intervención de las entidades de crédito.

230. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Reconocimiento al ICAC de potestad reglamentaria...*, op. cit., pgs. 726-727. BERNÁLDEZ BERNÁLDEZ, Manuel Pedro. «La competencia homologadora del ICAC y la nulidad de la norma de valoración referida al leasing. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997)». En *Revista General de Derecho*, núm. 643, 1998, pg. 3557. GONZÁLEZ CASTILLA, Francisco. «La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», op. cit., pg. 883. GARCÍA MORENO, Alberto. «La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...», op. cit., pgs. 140-141. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 74, de forma no del todo contundente. ANDRÉS AUCEJO, Eva. *Sobre la potestad reglamentaria...*, op. cit., pgs. 13 y 16-19.

solciera el problema de forma paralela a como se ha hecho respecto al Banco de España o la CNMV.

Cuestión distinta, y de mayor enjundia, es el problema de la vulneración hipotética del principio de reserva de ley que puede implicar el sistema de determinación material del Balance Fiscal por el Mercantil. Pero ese problema no se plantea, exclusivamente, por el hecho de que las normas dictadas por el ICAC se integren en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sino, en términos generales, por la remisión dinámica a las normas contables cuyo rango, por regla general, no es de ley formal. Este constituye, en todo caso, un tema que hemos preferido dejar al margen de este trabajo, para desarrollarlo por separado²³¹.

D) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la interpretación del Derecho nacional conforme a las Directivas

A pesar de la importancia y, sobre todo, de los problemas dogmáticos de primer orden que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas plantea en materia de Balances y, consiguientemente, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la doctrina española se muestra, hasta el momento, muy conformista sobre este particular, aceptando, sin más, la eficacia mercantil y fiscal de dicha jurisprudencia²³². Sin embargo, como

231. Ver en este sentido: BÁEZ MORENO, Andrés. *El principio de reserva de ley...*, op. cit.,

232. En este sentido: VICENT CHULIÁ, Francisco. *Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible...*, op. cit., pg. 481 (nota 56), limitándose a señalar que «en caso de duda, el Tribunal que tenga que resolver un conflicto podrá, y deberá, plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la cuestión prejudicial» y «La repercusión de esta sentencia (se refiere a Tomberger) en la determinación del resultado contable y de la base imponible es evidente, a la vista del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española». GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pgs. 146-147, señalando que puede resultar prematuro hablar de «un impacto de las resoluciones del TJCE en el ámbito del Derecho Contable», pero reconociendo su relevancia y necesaria consideración tanto a efectos mercantiles como fiscales. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pgs. 9, 10, 30, 31, 191-193, 422 y 447. A pesar de las numerosísimas referencias a la jurisprudencia del TJCE en materia de Derecho de Balances, se alude, en todo caso, a problemas de carácter material y específico (provisiones, imputación temporal de ingresos financieros, ...). Algunas reflexiones de carácter general –y en ocasiones críticas– sobre la cuestión pueden encontrarse en comentarios a la jurisprudencia del TJCE: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. «Asunto C-28/95, A. Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst [1997], Rec. I-4161. Sentencia del TJCE (Pleno) de 17 de julio de 1997». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99, 1998, pgs. 484-486. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Tomo II. 1996-1999. Madrid: La Ley, 2000, pgs. 415-419. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. «Asunto C-275/97,

tendremos ocasión de comprobar en las páginas siguientes, ni desde la óptica estrictamente jurídico-mercantil ni, menos aún, desde la fiscal, resulta tan sencilla la asunción de la jurisprudencia del TJCE.

El problema que nos ocupa presenta una doble perspectiva material y procesal. De un lado aparece el deber de interpretación conforme a las Directivas, de las normas resultantes de su trasposición; de otro lado, y como mecanismo jurisdiccional esencialmente orientado a hacer efectiva dicha interpretación conforme, se presenta la cuestión prejudicial. Aun cuando ambas vertientes del problema están íntimamente relacionadas, la interpretación conforme no se canaliza exclusivamente a través de la cuestión prejudicial, ni siquiera exclusivamente a través de mecanismos jurisdiccionales, antes al contrario, interpretar el Derecho nacional conforme a las Directivas constituye un deber de todos los poderes públicos. En este sentido, la interpretación conforme a las Directivas Europeas de Balances constituye, también, un deber de la Administración española. De lo que se trata es de investigar, en este momento, en qué medida dicho deber afecta a todo el Derecho contable nacional y, lo que para nosotros es más importante, si la Administración Tributaria, al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra limitada por dicho criterio de interpretación.

Como es sabido, el Derecho europeo de Balances se compone, esencialmente, de las Directivas que, hasta el momento, se han aprobado sobre este particular. En este sentido, destacan la Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978 relativa a las cuentas anuales de determinados tipos de sociedad (Directiva 78/660/CEE) y la Séptima Directiva del Consejo de 13 de junio de 1983 relativa a las cuentas consolidadas (Directiva 83/349/CEE). Las dos Directivas se aprobaron sobre la base del antiguo artículo 54 (3) g del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, relativo a las medidas para alcanzar la libertad de establecimiento.

El Tribunal de Justicia, en una jurisprudencia consolidada a lo largo de tres décadas, ha establecido el deber, para las autoridades nacionales, de resolver las dudas que surjan en la determinación del sentido de las normas resultantes de la trasposición de una Directiva, conforme a la dicción y, sobre todo, conforme a la finalidad de ésta²³³. Aun cuando el Tribunal de Justicia no haya bautizado for-

DE+ES Bauunternehmung GmbH/Finanzamt Bergheim [1999], aún no publicada en la Recopilación. Sentencia del TJCE (Sala Quinta) de 14 de septiembre de 1999». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 107, 2000, pgs. 490-493. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. «Sentencia del TJCE (Pleno) de 7 de enero de 2003, Banque Internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)/Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, Asunto C-306/1999 Rec. I-1». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 121, 2004, pgs. 220-225.

233. Aun cuando el inicio formal de esta doctrina se ha visto en la Sentencia *Haaga* de 12-11-1974 (32/74), es a partir de 1984 cuando el Tribunal de Justicia hace referencia a un deber de interpretación conforme a la Directiva. En este sentido se ha pronunciado HERLINGHAUS en

malmente este deber, la doctrina alemana, a imagen y semejanza de la interpretación conforme a la Constitución, se viene refiriendo a una interpretación conforme a la Directiva. Los fundamentos no siempre resultan uniformes pero, en todo caso, el antiguo artículo 5 del Tratado constitutivo (vigente artículo 10) parece ofrecer una base jurídico-positiva suficiente para la interpretación conforme a la Directiva. Este precepto obliga a los Estados Miembros a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad, imponiendo también el deber de facilitar a la Comunidad el cumplimiento de su misión.

Si trasladamos lo dicho al ámbito del Derecho europeo de Balances parece bastante evidente que los Tribunales nacionales –y cualquier otra autoridad que deba aplicar el Derecho contable nacional– estarán obligados, de un lado, a interpretar conforme a la Directiva, en aquellos casos en los que surjan dudas respecto al Derecho interno y, de otro, tratándose de Tribunales de Justicia, y de conformidad con el artículo 234 del Tratado, facultados (u obligados si se trata de un órgano jurisdiccional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno) al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. El deber de interpretación conforme y la facultad/deber de planteamiento de la cuestión prejudicial, es reconocida, de forma casi unánime²³⁴, en la doctrina nacional y comparada y, de hecho, las tres sentencias

Alemania, considerando la Sentencia de 10 de abril de 1984, *Von Colson y Kamann*, 14/83, como el verdadero *leading case* en la materia. En este sentido: HERLINGHAUS, Andreas. «"Tomberger" und die Folgen –ein Beitrag zur Frage der Entscheidungskompetenz des EuGH im Handels- und Steuerbilanz». En *Internationales Steuerrecht*, 1997, pg. 529 (nota 2). HERLINGHAUS, Andreas. *Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts*. Bonn: Institut «Finanzen und Steuern», 1997, pgs. 29-30. Posteriormente las sentencias que reiteran la doctrina inicial son muy abundantes: Sentencia del Tribunal de Justicia de 10-4-1984, *Harz* (C-79/83), Sentencia del Tribunal de Justicia de 26-2-1986, *Marshall* (152/84), Sentencia del Tribunal de Justicia de 8-10-1987, *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86), Sentencia del Tribunal de Justicia de 20-9-1988, *Gebr. Beentjes* (31/87), Sentencia del Tribunal de Justicia de 13-11-1990, *Marleasing* (C-106/89), Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 1993, *Wagner Miret* (C-334/92), Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori* (C-91/92).

234. En Alemania un sector doctrinal minoritario se ha mostrado en contra de la interpretación conforme y, consiguientemente, de la facultad/deber de plantear cuestión prejudicial, sobre la base de una intención manifiesta de mantener las normas contables fuera de cualquier influencia extraña. En este sentido, el Prof. MOXTER rechaza la existencia de una finalidad de coordinación de las normas de cálculo del resultado en la IV Directiva, limitando los efectos de ésta al ámbito específico de la información. En su trabajo las normas de valoración de la Directiva son calificadas como preceptos sectoriales esquemáticos para la regulación del cálculo de resultados. MOXTER, Adolf. «Zum Umfang der Entscheidungskompetenz des Europäischen

que, hasta el momento, ha dictado el Tribunal de Justicia en materia de Derecho de Balances, han sido fruto de tres cuestiones prejudiciales planteadas por la jurisdicción ordinaria alemana: Sentencia *Waltraud Tomberger* contra *Gebrüder von der Wettern GmbH* de 27 de junio de 1996 (C-234/94)²³⁵, Sentencia *DE+ES Bauunternehmung GmbH* contra *Finanzamt Bergheim* de 14 de septiembre de 1999 (C-275/97)²³⁶ y Sentencia *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* contra *FA für Großunternehmen in Hamburg* de 7 de enero de 2003 (C-306/99)²³⁷.

Esta jurisprudencia podría parecer razonable. Sin embargo, plantea serios problemas si se profundiza en el ámbito de aplicación de la IV Directiva. En efecto, el artículo 1 de la Directiva limita su ámbito de aplicación a determinados tipos de sociedad, señaladamente las sociedades capitalistas, entre las que, en Derecho español, deben contarse, la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones y la sociedad de responsabilidad limitada. En esa medida, puede afirmarse, rotundamente, que las sociedades personalistas y los empresarios individuales quedan al margen de la norma y, en principio, de la armonización europea en materia de Balances. Este hecho provoca los dos grandes problemas que, en relación con la interpretación conforme a la IV Directiva, se plantean: de un lado, la interpretación de las normas contables, cuando resulten de aplicación a las sociedades personalistas o los empresarios individuales y, de otro, la interpretación conforme de las normas contables a las que se remite el TRLIS a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Aun cuando existen diferencias de primer orden, los dos problemas resultan muy semejantes en su planteamiento. Se trata de supuestos en los que la aplicabilidad del Derecho Comunitario (traspuesto) no se origina a raíz de la determinación comunitaria del ámbito de aplicación de la Directiva sino porque el legislador nacional decide que un determinado supuesto, o conjunto de ellos, sea tratado conforme a las mismas normas que aquéllos que sí caen bajo el ámbito de aplicación del Derecho Comunitario. En efecto, ha sido el legislador español el que ha decidido que las cuentas anuales de las sociedades personalistas y los empresarios individuales se rijan por las mismas normas que las de las sociedades capitalistas. No es otra la conclusión que debe extraerse de los preceptos del Código de Comercio dedicados a las cuentas anuales y, muy en particular, del artículo

Gerichtshofes im Bilanzrecht». En *Betriebs-Berater*, 1995, pgs. 1463-1466. BIENER sostiene, por su parte, que la Directiva se limita a contener conceptos jurídicos indeterminados que permiten a los estados miembros desarrollar su derecho nacional libremente. BIENER, Herbert. «Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1995/1996, pgs. 40-41.

235. Cuestión prejudicial planteada por el *Bundesgerichtshof* alemán.

236. Cuestión prejudicial planteada por el *Finanzgericht Köln*.

237. Cuestión prejudicial planteada por el *Finanzgericht Hamburg*.

2 del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Por su parte, la situación resulta prácticamente idéntica en lo que se refiere a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pues, ni la Directiva, ni ninguna otra norma europea, obligan a seguir un sistema de determinación material. La remisión a las normas contables constituye una decisión estrictamente estatal.

La remisión a normas comunitarias, o a normas internas resultado de trasponer dichas normas, es un problema que se ha planteado en numerosísimas ocasiones al Tribunal de Justicia, en la medida en que, no sólo en el ámbito fiscal, sino en otros muchos, constituye un caso relativamente común. Y respecto a la facultad/deber de planteamiento de la cuestión prejudicial, así como a la interpretación conforme a la Directiva, la jurisprudencia del TJCE es uniforme: el Tribunal de Justicia de la Unión es competente, también, para conocer de las cuestiones prejudiciales que planteen los tribunales nacionales cuando el Derecho Comunitario no resulte directamente aplicable, sino que sea fruto, única y exclusivamente, de una remisión operada por el Derecho interno (jurisprudencia *Dzodzi*)²³⁸. Frente a lo que han sostenido ciertos sectores doctrinales alemanes²³⁹, la Sentencia del TJCE de 28 de marzo de 1995²⁴⁰ no supone una rectificación de la línea jurisprudencial tradicional que ya hemos descrito. En aquél caso no exis-

238. En este sentido: Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1985, *Thomasdünker* (C-166/84); Sentencia del TJCE de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi* (C-297/88 y C-197/89); Sentencia del TJCE de 8 de noviembre de 1990, *Gmzynska-Bscher* (C-231/89); Sentencia del TJCE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (C-28/95); Sentencia del TJCE de 17 de julio de 1997, *Giloy* (C-130/95); Sentencia del TJCE de 12 de marzo de 1998, *Schoonbrodt* (C-247/97); Sentencia del TJCE de 11 de enero de 2001, *Kofisa Italia* (C-1/99); Sentencia del TJCE de 11 de octubre de 2001, *Adam* (C-267/99); Sentencia de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen ApS* (C-43/00).

239. En este sentido: SCHÖN, Wolfgang. «Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts - unter Einschluß des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV». En *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Band 19)* (Hrsg. Moris Lehner). Köln: Dr. Otto Schmidt, 1996, pg. 199, aunque con menor contundencia que en obras posteriores. SCHÖN, Wolfgang. «Steuerliche Einkünftermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht». En *Unternehmen Steuern. Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag* (hrsg. Von Franz Klein; Hans Peter Stihl; Franz Wassermeyer. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1997, pgs. 577-579. HERLINGHAUS, Andreas. «"Tomberger" und die Folgen...», *op. cit.*, pg. 536, calificando la Sentencia *Kleinwort Benson* como errónea. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1997, pg. 284. LANG, Michael. «Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht». En *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. (hrsg. Romuald Bertl; Anton Egger; Wolfgang Gassner; Michael Lang, Christian Nowotny). Wien: Linde Verlag, 2003, pg. 209.

240. Sentencia del TJCE de 28 de marzo de 1995, *Kleinwort Benson Ltd.* (C-346/93).

tía una remisión de la normativa interna al Derecho Comunitario, ni al Derecho resultante de la trasposición del Derecho Comunitario, sino que el Derecho interno inglés había regulado una institución siguiendo como modelo el Derecho Comunitario. Como se ve no se trata tanto de un cambio jurisprudencial como de una precaución mínima que pueda evitar un planteamiento indiscriminado de cuestiones prejudiciales que puedan terminar convirtiendo al TJCE, en un mero órgano consultivo.

La jurisprudencia del TJCE se fundamenta básicamente sobre dos ideas que se repiten continuamente en las sentencias citadas. De un lado, se indica que, ni del tenor literal ni de la finalidad del procedimiento previsto para la cuestión prejudicial, se deriva que los autores del Tratado pretendieran excluir la interpretación conforme (y la cuestión prejudicial) en aquellos casos en los que la aplicación del Derecho Comunitario dependiera, exclusivamente, de una remisión normativa operada por el legislador nacional. De otro, se hace referencia a la existencia de un interés comunitario en evitar discrepancias interpretativas del Derecho de la Unión, independientemente de cuál pueda ser el título de aplicación del mismo.

Parece bastante claro que la aplicación de la jurisprudencia *Dzodzi* al Derecho de Balances tendría una doble consecuencia: desde una óptica estrictamente mercantil las disposiciones contables, cuando se aplicaran a sociedades personalistas y empresarios individuales, deberían interpretarse conforme a la Directiva, siendo posible (o, en su caso, obligatorio), también el planteamiento de la cuestión prejudicial. Lo mismo habría que decir, en el ámbito fiscal, respecto a las normas contables que integran el régimen de determinación de la base imponible; de un lado se impondría la interpretación de éstas conforme a la Directiva y, de otro, los Tribunales Contencioso-Administrativos (y los Tribunales Económico-Administrativos²⁴¹) estarían facultados y obligados, en su caso, a la presentación de la cuestión prejudicial. La solución, no obstante, dista de ser clara.

La jurisprudencia *Dzodzi* ha recibido una fortísima crítica en la doctrina alemana, y también por parte de los abogados generales del TJCE²⁴². Con especial

énfasis se insiste sobre la desvirtuación institucional a la que conduce la jurisprudencia que nos ocupa. De un lado, el Tribunal de Justicia asume competencias que no le son propias, en la misma medida en que las pierden los estados miembros, en virtud de una simple remisión (en ámbitos normativos no armonizados)²⁴³. A esto se añade que, como reconoce de forma generalizada el TJCE, la determinación de la amplitud de la remisión, corresponde, en todo caso, a los tribunales nacionales, de tal modo que, si la interpretación de la Directiva no satisface a dicho tribunal, éste siempre podrá eludir los efectos de la sentencia, alegando que la remisión no alcanza al hecho litigioso. La gravedad de este extremo reside, precisamente, en el hecho de que el TJCE corre el riesgo de convertirse en un órgano cuasiconsultivo, poniendo en peligro su propia situación institucional²⁴⁴.

A pesar de que las razones aducidas anteriormente cuentan con un peso considerable a la hora de estudiar la corrección de la jurisprudencia *Dzodzi*, creo que existen argumentos de mayor peso para, al menos, poner en entredicho que las normas contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales, así como las integradas en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, deban interpretarse conforme a la Directiva y puedan dar lugar, consiguientemente, al planteamiento de una cuestión prejudicial por el orden jurisdiccional civil o contencioso-administrativo. Los argumentos expuestos por el TJCE para justificar su jurisprudencia no convencen:

1) La idea de que, ni de la dicción literal ni de la finalidad del procedimiento previsto para la cuestión prejudicial se deriva que los autores del tratado quisieran excluir los supuestos de remisiones a las normas comunitarias de dicho procedimiento resulta inaceptable, tanto más cuanto el Tribunal parece eximido, a juzgar por sus propias sentencias, de fundamentar su posición. Empezando por la dicción literal del artículo 234 del Tratado (que regula la cuestión prejudicial)²⁴⁵ la verdad es que, como en la mayor parte de los casos, ésta dice tanto a fa-

241. En efecto, la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 admitió una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Sobre esta sentencia: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. «La admisibilidad y los efectos de las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales Económico-Administrativos». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 209-210, 2000, pgs. 3-56.

242. En este sentido pueden consultarse numerosas conclusiones generales: Abogado General Jacobs en *Biao* C-306/99, el mismo en *Giloy* C-130/05, el mismo en *Leur-Bloem* C-28/95, Abogado General Tizzano en *Adam* C-267/99, Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en *Kofisa-Italia* C-1/99.

243. BEISSE, Heinrich. «Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Hundert Jahre «GoB»». En *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*. (Hrsg. Wolfgang Schön). Köln: Dr. Otto Schmidt, 1997, pg. 407. LANG, Michael. *Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht...*, op. cit., pg. 206.

244. SCHÖN, Wolfgang. *Steuerliche Einkünftermittlung...*, op. cit., pg. 578, aunque haciendo referencia a los límites que, supuestamente, se derivan de la Sentencia *Kleinwort Benson* para la jurisprudencia *Dzodzi*. BÄRENZ, Christian. «Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht». En *Deutsches Steuerrecht*, 2001, pg. 694.

245. El citado precepto establece: El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) Sobre la interpretación del presente Tratado. b) Sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad y por el Banco Central Europeo. c) Sobre la interpretación de los estatutos de los organismos creados por un acto

vor de una tesis como de la contraria. Indicar, sin mayores precisiones, que cualquiera de los párrafos del artículo 234 del Tratado puede justificar la jurisprudencia *Dzodzi* resulta, cuando menos, aventurado. Mayor interés presenta el argumento relativo a la finalidad de la cuestión prejudicial. No obstante, resulta más adecuado tratar esta cuestión junto a la segunda razón que esgrime el TJCE para justificar su jurisprudencia.

2) Existe un acuerdo generalizado en la doctrina, y así lo ha hecho ver también la propia jurisprudencia del TJCE, en torno a la finalidad de la cuestión prejudicial. En la medida en que el Derecho Comunitario debe ser aplicado, también, por los Tribunales nacionales, la cuestión prejudicial tiende a garantizar la unidad en la interpretación y aplicación de dicho Derecho. Esta finalidad parece conectar con la segunda razón esgrimida por el TJCE en la jurisprudencia *Dzodzi*, es decir, la existencia de un interés comunitario en la interpretación del Derecho de la unión independientemente del concreto título de aplicación. El dudo so acierto de esta afirmación está en la base del error que, a mi parecer, supone la jurisprudencia *Dzodzi*.

El Tribunal de Justicia se basa en un dogma que, sólo parcialmente, puede resultar aceptable: el de la interpretación uniforme del Derecho Comunitario independientemente de su título de aplicación. Desde luego, el dogma resulta perfectamente lógico cuando se trata de enjuiciar un supuesto subsumible en la hipótesis normativa de reglas que resulten de una trasposición directa de Directivas europeas. Así, por ejemplo, no cabe duda de que existe un interés comunitario en la interpretación uniforme del concepto de realización de componentes positivos de renta en las sociedades de capital (*Tomberger*). Desde una perspectiva metodológica, esta vertiente del dogma de la interpretación unitaria tiene todo el sentido y se fundamenta en la propia naturaleza jurídica de las Directivas. El artículo 249 del Tratado indica que la Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios, para alcanzar el mismo. En este sentido, la Directiva determina la finalidad (resultado) tanto de las normas que ella misma contiene, como de los preceptos internos que resulten de su trasposición. Puede decirse, en definitiva, que la posición de la Directiva, en

el sistema de fuentes del Derecho Comunitario, impide que las normas internas de trasposición se orienten a una finalidad distinta de aquélla que la propia Directiva ha previsto.

Sin embargo, más allá del ámbito de aplicación de la Directiva, la finalidad de ésta no se impone necesariamente a los preceptos del Derecho interno. Creo que queda fuera de toda duda que las normas internas sobre cuentas anuales de las sociedades personalistas y empresarios individuales y, sobre todo, las reglas que regulan el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pueden no asumir las finalidades propias de la IV Directiva. De hecho, desde la perspectiva del Derecho Comunitario, resultaría inatacable una regulación autónoma (distinta de la prevista en la Directiva) de las cuentas anuales de las sociedades personalistas o de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades²⁴⁶.

Así pues, puede decirse que la jurisprudencia *Dzodzi* se fundamenta en un prejuicio intolerable en una actividad, como la interpretativa, de carácter esencialmente cognoscitivo. El prejuicio consiste, básicamente, en imponer la interpretación conforme a la Directiva de preceptos que, hipotéticamente, pueden tener una finalidad distinta a la de la propia Directiva. Además, fuera del ámbito estrictamente interpretativo, y desde una óptica puramente institucional, el TJCE se excede, con mucho, de sus propias competencias, en la medida en que se ve obligado a reconocer la existencia de un deber comunitario de interpretación conforme, para las normas internas que remiten a disposiciones comunitarias o a normas internas resultantes de la trasposición de éstas; un deber, como el planteamiento de la cuestión prejudicial, que no encuentra ningún anclaje ni fundamento en el Derecho Comunitario.

Con estas reflexiones queda zanjada, a mi juicio, la discusión en torno a la facultad/deber de los Tribunales Contencioso-Administrativos de plantear cuestión prejudicial en aspectos relativos a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y la de los Tribunales civiles respecto a las normas contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales. Estos

del Consejo, cuando dichos estatutos así lo prevean. Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.

246. En este sentido en Alemania: AHMANN, Karin-Renate. «Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung - Eine Zwangsehe?». En *Ertragsbesteuerung. Zurechnung-Ermittlung-Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag*. München: Beck, 1995, pg. 276, señalando que, el hecho de que legislador alemán amplíe el ámbito de aplicación de las normas contables al trasponer la Directiva, no presenta ningún interés directo desde la perspectiva del Derecho Comunitario. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Europäisiertes Steuerrecht? Stand und Entwicklung». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1995, pg. 349, siguiendo a Ahmann. HENNRICH, Joachim. «Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, 1997, pgs. 76-77.

Tribunales, conforme al propio Derecho Comunitario, no pueden tener ni la opción ni el deber de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. Esta idea se confirma si se analiza el artículo 234 del Tratado en relación con los planteamientos metodológicos expuestos hasta el momento.

En los párrafos segundo y tercero de dicho precepto se establece, como requisito único de la facultad/deber para acudir al TJCE por la vía de la cuestión prejudicial, que se plantee una cuestión de la naturaleza de las previstas en el primer párrafo. En lo que a nosotros nos interesa la letra b) del primer párrafo del artículo 234, considera al Tribunal de Justicia competente para pronunciarse sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad entre los cuales figuran las Directivas. Si bien, en aquellos casos en los que los tribunales internos se plantean una duda sobre la interpretación del derecho nacional fruto de la trasposición de una Directiva, resulta necesario conocer la finalidad de la Directiva (en la que medida en que el Derecho interno debe compartir esa finalidad), cuando se interpreta una norma fruto de la trasposición de esa misma Directiva, pero que resulta aplicable al supuesto, exclusivamente en virtud de una remisión efectuada por el legislador interno, no existe tal necesidad, pues la norma que remite puede tener, y de hecho la tendrá en gran cantidad de ocasiones, una finalidad absolutamente diversa. En este sentido, puede decirse que el requisito fundamental para el planteamiento de la cuestión prejudicial no puede concurrir en los supuestos particulares que nos ocupan, en la medida en que los mismos no exigen una interpretación prejudicial de la Directiva.

Hay que hacer notar, en todo caso, que no es ésta la posición del Tribunal de Justicia. No podía ser de otra forma estando el Tribunal empeñado en mantener la jurisprudencia *Dzodzi*, frente a las muy razonables consideraciones de sus Abogados Generales. Así, las Sentencias *DE+ES Bauunternehmung GmbH contra Finanzamt Bergheim* de 14 de septiembre de 1999 (C-275/97) y *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO) contra FA für Großunternehmen in Hamburg* de 7 de enero de 2003 (C-306/99), han confirmado los peores augurios. El Tribunal de Justicia, sobre la base de dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Financiero de Colonia (*DE+ES Bauunternehmung*) y de Hamburgo (*BIAO*) se declara competente, aunque sin fundamentar excesivamente su posición, en una cuestión que, siendo tan compleja como la que nos ocupa, hubiera merecido una atención más detenida²⁴⁷.

A partir de las afirmaciones expuestas podría parecer que la discusión en torno a la cuestión prejudicial y la interpretación conforme a las Directivas está completamente cerrada. Desde luego lo está respecto a la cuestión prejudicial, en la medida en que parecería difícil de encajar en el sistema institucional del Tratado que una cuestión de este género pudiera plantearse con base exclusivamente en el Derecho nacional. Cuestión distinta es la referente a la interpretación del Derecho interno conforme a la Directiva. Veamos este problema con mayor detenimiento.

Aun cuando se haya sostenido que el principio de interpretación conforme a la Directiva es de naturaleza comunitaria²⁴⁸, no creo que deba existir ningún impedimento, ni lógico ni jurídico, para que el Derecho interno pueda establecer tal principio²⁴⁹. Se trataría, sobre esto debe hacerse hincapié, de un deber de interpretación conforme que, en ningún caso, habilitaría a los tribunales nacionales a presentar cuestión prejudicial, en la medida en que no resulta concebible que el sistema de competencias diseñado en el Tratado, pueda ser alterado en virtud de normas internas. Sin embargo, el hecho de que pueda existir dicho deber de interpretación conforme no significa que, de hecho, exista en nuestro sistema; esa será una conclusión que deberá extraerse a la luz, sobre todo, de argumentos sistemáticos y teleológicos. Quizás lo más conveniente sea el tratamiento separado de los dos problemas que plantea la interpretación conforme a la Directiva.

a) *La interpretación conforme a la Directiva de las normas contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales*

La aplicación generalizada de la doctrina *Dzodzi* ha eximido, en la práctica, a la doctrina de buscar el fundamento de la interpretación conforme a la Directiva de las normas contables, en el caso que nos ocupa, en el Derecho interno. No obstante, la doctrina alemana²⁵⁰ se planteó dicho fundamento, sobre todo en los primeros años noventa, aunque con escasos resultados, a mi juicio.

248. BEISSE, Heinrich. *Die steuerrechtliche Bedeutung...*, op. cit., pg. 304. BEISSE, Heinrich. *Grundsatzfragen der Auslegung...*, op. cit., pg. 2011.

249. En este sentido en Alemania: HENNRICH, Joachim. «Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie...», op. cit., pg. 77, respecto a las sociedades personalistas y empresarios individuales. HENNRICH, Joachim. «Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EstG. Stand und Perspektiven». En *Steuer und Wirtschaft*, 2, 1999, pgs. 149-150, respecto a las normas que integran el Balance Fiscal.

250. El problema se plantea, también, en la normativa alemana. En efecto, el legislador alemán ha optado por trasponer la IV Directiva de un modo particular. En los §§ 238-263 del HGB se reconocen los preceptos aplicables a todos los empresarios, ya sean sociedades capitalistas o personalistas, o empresarios individuales. En los §§ 264-335 se contienen, por el contrario, las normas exclusivamente aplicables a las sociedades de capital.

247. En *DE+ES* no se contiene referencia alguna al problema. Por su parte, la Sentencia *BIAO* despacha el asunto brevemente limitándose a citar su jurisprudencia en *Kleinwort Benson* sin mayores precisiones (Fundamentos de Derecho 90-94).

Se intentó justificar la interpretación conforme a la Directiva de las normas contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales, sobre un supuesto «principio de interpretación uniforme»²⁵¹. El argumento resulta bastante inconsistente, si no se precisa el fundamento jurídico del mismo²⁵². El hecho de que un concepto jurídico se exprese de igual manera en dos textos normativos, o de que un texto normativo remita parte de su regulación a otro, no constituye, como ya vimos en el segundo capítulo de este trabajo, ningún indicio sobre la interpretación uniforme de dicho concepto. Comprobamos entonces que la idea que debía tenerse presente en estos casos era, precisamente, la de la «relatividad de los conceptos jurídicos». Así, el concepto jurídico correspondiente resultará siempre funcional, imponiéndose la interpretación uniforme, si las finalidades de las normas en que se contiene dicho concepto coinciden.

Desde esta óptica debe plantearse el problema que nos ocupa, desechando cualquier género de apriorismo en el proceso interpretativo. Así pues, deben observarse las reglas contables que, según nuestro Derecho interno, regulan tanto las cuentas anuales de las sociedades capitalistas, de las personalistas y de los empresarios individuales. Si la finalidad del precepto aplicable coincide para los dos grupos, deberá interpretarse de forma uniforme y podrá decirse que la normativa nacional impone una interpretación conforme a la Directiva del concreto precepto también para las sociedades personalistas y empresarios individuales.

Las sociedades personalistas y los empresarios individuales plantean toda una serie de problemas de hondo calado, tanto a nivel general (su propia configuración jurídico-mercantil) como en los aspectos referidos a sus cuentas anuales. No

podemos entrar de forma detallada en un tema que, además, queda al margen del hilo argumental de este trabajo, pero lo que sí interesa resaltar es que la diferente configuración jurídica, sobre todo en lo que atañe a la responsabilidad, de las sociedades personalistas y empresarios individuales, frente a las sociedades de capital, puede conllevar diferencias de finalidad en el derecho de las cuentas anuales de ambos grupos. En efecto, la responsabilidad ilimitada del empresario individual y de los socios de las sociedades personalistas podría justificar una relajación en las finalidades propias de las cuentas anuales. En este sentido, se ha señalado que la integridad del capital social, cifra de garantía inexcusable en la sociedad de capital, no adquiere, en las sociedades personalistas (de igual manera para el empresario individual), la misma importancia, en la medida en que la responsabilidad ilimitada de los socios y universal del empresario, permite la relajación de dicha garantía²⁵³. Desde esta perspectiva, podría pensarse que las exigencias de prudencia no serían tan estrictas en las cuentas anuales de sociedades no capitalistas y empresarios individuales.

Esta posición no resultaría aceptable en nuestro sistema. El legislador ha mostrado un interés preferente en regular de forma unitaria, y sin especialidades propias para determinados grupos de empresarios, el Derecho de las cuentas anuales, al menos en sus aspectos materiales. En este sentido, tanto el Código de Comercio como, sobre todo, el Plan General de Contabilidad se muestran rotundos, sin prever especialidades de ningún género, al menos, en lo que a las normas de registro y valoración se refiere. Por su parte, las especialidades que recoge la Ley de Sociedades Anónimas para las cuentas anuales de las sociedades de capital (señaladamente la anónima y la de responsabilidad limitada) resultan insignificantes, hasta el punto de que no sería posible, en ningún caso, el referirse a un Derecho autónomo de las cuentas anuales de las sociedades de capital. Y, por último, lo que es más importante, el legislador español ha decidido, en todo momento, que el principio de imagen fiel debe actuar como criterio interpretativo y de limitación de derechos contables de opción, para las cuentas anuales de todo empresario, cualquiera que sea su forma jurídica. Si el principio de imagen fiel, como sostuvimos más arriba, constituye una abstracción de las finalidades propias del Balance Mercantil, parece evidente que su influencia so-

251. En este sentido: BEISSE, Heinrich. *Die steuerrechtliche Bedeutung...*, op. cit., pgs. 297; 305. BEISSE, Heinrich. *Grundsatzfragen der Auslegung...*, op. cit., pgs. 2009-2011. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Vorabentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zum Handelsbilanzrecht -zugleich Besprechung der Entscheidung BGH ZIP 1994, 1259-». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, 1995, pg. 177. KROFF, Bruno. «Phasengleiche Vereinnahmung aus der Sicht des Europäischen Gerichtshofs -zugleich Besprechung der Entscheidung EuGH ZIP 1996, 1168-». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, 1997, pg. 128.

252. Prueba inequívoca de la inconsistencia de esta tesis es que BEISSE y SCHULZE-OSTERLOH, que sostuvieron inicialmente la tesis de la interpretación uniforme, se han retractado en trabajos posteriores. En este sentido: BEISSE, Heinrich. *Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung...*, op. cit., pgs. 405-406. BEISSE, Heinrich. «"True and fair view" in der Steuerbilanz? - Keine Anrufung des EuGH in steuerbilanzrechtlichen Fragen-». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1998, pg. 315, justificando su posición en los cambios introducidos por el Tratado de Maastricht (pg. 310, nota 1), aunque, a mi juicio, la verdadera razón reside, más bien, en los argumentos y consecuencias de la Sentencia *Tomberger*, no muy acordes con las posiciones formalistas y tradicionales del Prof. BEISSE. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht...*, op. cit., pgs. 283-285.

253. En este sentido en la doctrina alemana: ELLERICH, Marian. «Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses». En KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Stuttgart: Schäffer Verl., 1986, pg. 160. WESTERMANN, Harm Peter. En *Handbuch der Personenhandels-gesellschaft*. (Hrsg. Harm Peter Westermann). Köln: 1967-2002, § 27, Rz. 593, PH Lfg. 23, August 1996. THIELE, Stefan; STELLBRINK, Jörn; ZIESEMER, Stefan. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht...*, op. cit., Einführung: A. Rechnungslegung im Einzelabschluss, September 2002. WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch. Handels-und Steuerbilanz...*, op. cit., pgs. 1299-1301.

bre la interpretación de las reglas contables será determinante. De este modo, podemos decir que la aplicación del principio de imagen fiel a las cuentas anuales de todos los empresarios implica la existencia de una finalidad común de las cuentas anuales de las sociedades personalistas y capitalistas y, de ese modo, la existencia de un deber (impuesto por la normativa interna) de interpretar el Derecho Contable nacional conforme a la Directiva, independientemente de la forma jurídica del empresario concreto al que se apliquen dichas normas. En definitiva, y por remitirnos a un caso concreto ya explicado, el concepto de realización en la imputación de ingresos financieros procedentes de sociedades participadas, deberá ser el mismo, si se dan los requisitos establecidos en la Sentencia *Tomberger*, tanto si la sociedad participante es personalista (algo poco probable) como si es capitalista²⁵⁴. En definitiva, el hecho de que los enunciados literales de dos normas coincidan nada dice sobre su interpretación conforme. Sin embargo, si además de su enunciado literal puede concluirse que la finalidad de ambas normas también coincide, la interpretación conforme se vuelve una imposición lógica y jurídica.

b) *La interpretación conforme a la Directiva de las normas contables que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*

Procede plantearse también si las normas (a las que remite el artículo 10.3 del TRLIS) y que integran el régimen de determinación de la base imponible, deben interpretarse o no, conforme a la Directiva. Al igual que para las reglas contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales, no puede decirse que exista un deber comunitario de interpretación conforme a la IV Directiva. En todo caso, procede plantearse la existencia de un deber de interpretación conforme impuesto por la normativa interna española.

Siguiendo la misma lógica expuesta en el epígrafe anterior podría pensarse que para las reglas contables integradas en el régimen de determinación de la base imponible del IS, no existe un deber de interpretación conforme a la Directiva de carácter nacional. En efecto, basta recordar a estos efectos, las refle-

254. A mi juicio, la posición aquí sostenida se refuerza al comprobar cuál es el argumento esgrimido (prioritariamente) en Alemania para negar la existencia de un deber de interpretación conforme a la Directiva de las disposiciones contables aplicables a las sociedades personalistas y empresarios individuales. Dicho deber se niega sobre la base de que el principio de imagen fiel sólo resulta aplicable en el Derecho alemán a las cuentas anuales de las sociedades capitalistas. En efecto, el principio de imagen verdadera y fiel sólo se ha previsto en el § 264 del HGB que, como ya hemos dicho anteriormente, corresponde a los párrafos de dicho texto legal que regulan las cuentas anuales de las sociedades de capital. Negando un deber de interpretación conforme a la Directiva de origen estrictamente interno conforme a este argumento: HENNRICH, Joachim. *Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie...* op. cit., pgs. 80-82.

xiones contenidas en el segundo capítulo de este trabajo, sobre las finalidades divergentes de los Balances Mercantil y Fiscal. Si las reglas que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto, y las que componen el Derecho europeo de Balances (Directiva y norma nacional de trasposición) tienen finalidades diversas, parecería imposible que la interpretación del segundo grupo de normas pudiera imponerse para la interpretación del primero y ello aún existiendo una remisión inequívoca.

Este razonamiento que excluye no sólo la posibilidad de plantear cuestión prejudicial, sino la mera existencia de un deber de interpretación conforme a la Directiva, encuentra un refuerzo importante en una tesis que ya hemos tenido ocasión de estudiar en el segundo capítulo de este trabajo: la teoría de la remisión como incorporación. En efecto, para negar la facultad/deber de planteamiento de la cuestión prejudicial y de interpretación del régimen de determinación de la base imponible del IS conforme a la Directiva, se defiende que la remisión operada a las normas contables, implica la incorporación de éstas a la disciplina fiscal, debiendo interpretarse conforme a la finalidad propia de ésta²⁵⁵; parece lógico que en este esquema explicativo del principio de determinación material, la interpretación conforme a la Directiva no encuentre acomodo.

De nuevo debe formularse la crítica a la teoría de la incorporación que vimos en el segundo capítulo de este trabajo. El entendimiento de la remisión como incorporación es válido en términos de teoría general pero no resulta aplicable al sistema de relaciones entre los Balances Mercantil y Fiscal. Como hemos repetido en diversas ocasiones, dicho sistema de relaciones no se rige exclusivamente por el principio de determinación material (remisión normativa) sino que, en el mismo, juega un papel preponderante el principio de determinación formal, entendido éste como la necesidad de que para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se tome como punto de partida el balance efectivamente redactado por el empresario, si éste es ajustado a Derecho. Este principio que, como vimos, se deducía sin excesivos problemas del artículo 10.3 del TRLIS, anula los efectos de incorporación que, en principio, se derivarían de la determinación material y obliga a una interpretación conforme a la Directiva de los preceptos contables que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto. En definitiva, la determinación formal constituye la nor-

255. En este sentido en Alemania: WEBER-GRELLET, Heinrich. *Europäisiertes Steuerrecht?*..., op. cit., pg. 349. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Bilanzrecht im Lichte...*, op. cit., pg. 2092. WEBER-GRELLET, Heinrich. «Tomberger: EuGH erlaubt phasengleiche Bilanzierung bei Mutter- und Tochtergesellschaft». (Comentario de Sentencia). En *Deutsches Steuerrecht*, 1996, pg. 1095. BIENER, Herbert. *Bilanzierung im Spannungsfeld...*, op. cit., pgs. 43-44, aunque con mucha menor contundencia.

ma que impone el deber, estrictamente nacional, de interpretación conforme a la Directiva²⁵⁶.

Las afirmaciones que anteceden encajan, sin ningún género de dudas, en el esquema de funcionamiento de las relaciones entre los Balances Mercantil y Fiscal que se ha descrito a lo largo de este trabajo. En todo caso, debe decidirse si una determinada cuestión referente a la determinación de la base imponible del Impuesto, está regulada por el conjunto de normas contables o fiscales que componen dicho régimen. Si el supuesto puede incluirse en la hipótesis normativa de una regla fiscal de ajuste, parece obvio que no podrá imponerse una interpretación conforme a la Directiva. En este caso el principio de determinación formal no juega, en la medida en que no existe la posibilidad de interpretar una norma contable de dos formas diversas según la finalidad que se haga primar. El supuesto de hecho se subsume en una norma de carácter fiscal, y la interpretación de ésta debe hacerse conforme a los criterios y finalidades propias de la misma. Por el contrario, si el supuesto debe subsumirse en una norma de carácter contable, la interpretación que de ésta se haga, incluso a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, deberá coincidir siempre con la correspondiente en Derecho Mercantil y, por tanto, se impondrá, cuando resulte procedente, una interpretación conforme a la Directiva.

Creo que la tesis expuesta anteriormente puede ilustrarse con algunos ejemplos, ofrecidos por la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión. Empezando por un supuesto respecto al que la interpretación conforme resulta impuesta, conforme a las pautas ya ofrecidas, debe hacerse referencia a la dotación de provisiones globales para riesgos y gastos. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado, ya en dos ocasiones, admitiendo la dotación de dichas provisiones²⁵⁷, sobre la base de que el principio de valoración individualizada del activo y el pasivo (que, en principio, aconsejaría la imposibilidad de dotar una provisión global), puede ser relativizada por imposiciones propias del principio de imagen fiel. A mi juicio, y respecto a esta cuestión, existe un deber interno de interpretación conforme a la Directiva, de tal modo que, también en el Balance Fiscal, pueden resultar deducibles las provisiones para riesgos y gastos de carácter global. En este concreto punto, no existe ámbito de conflicto (conforme a la

sistemática desarrollada en el segundo capítulo) pero, además, aunque existiera, sería difícil encontrar un cauce que autorizara aplicar normas estrictamente fiscales que sólo permitieran la deducibilidad de provisiones individualizadas²⁵⁸. En definitiva, se impone una interpretación conforme a la Directiva.

Realmente no existe aún en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia una Sentencia en torno al Derecho europeo de Balances que permita ilustrar una hipótesis distinta a la de la interpretación conforme a la Directiva. En todo caso, sí que podría aventurarse cuál hubiera sido la solución, desde la óptica de la interpretación conforme a la Directiva, si el Tribunal, en la Sentencia *Tomberger*, en lugar de haber interpretado el concepto de realización desde una perspectiva económica (sopesando las relaciones particulares que existían entre las sociedades participantes y participada) hubiera acogido las conclusiones del Abogado General Tesauro, considerando realizado el ingreso financiero, y por tanto incluíble en las cuentas anuales de la dominante, sólo cuando existiera un acuerdo formal de reparto. Si ésa hubiera sido la decisión del Tribunal, a mi juicio, éste habría originado, con su interpretación, un ámbito de conflicto, en la medida en que permitiría el gravamen de unos ingresos en un ejercicio posterior a aquél en que éstos se hubieran causado económicamente. En ese caso, sería posible, a mi juicio, una interpretación divergente de la ofrecida por el Tribunal de Justicia. Bastaría con resolver el conflicto interpretando, desde una óptica económica (como lo hizo en realidad el Tribunal en *Tomberger*) el concepto de realización y, en definitiva, el propio concepto de devengo. De ese modo, y en la medida en que el artículo 19 del TRLIS prevé el criterio general de devengo para la imputación de ingresos y gastos, sería posible, aplicando las tesis sobre conceptos jurídico-privados en las normas tributarias que analizamos en el segundo capítulo, adelantar el gravamen de dichos ingresos al ejercicio en que se produce su causación económica. Como se ve, para este supuesto no existiría un deber de interpretación conforme a la Directiva. Y no existiría, porque la fuente normativa interna de dicho deber (el principio de determinación formal), no sería aplicable en el caso, en la medida en que se trata de un supuesto regulado por las normas de ajuste extracontable. En definitiva, no existiendo determinación material (supuesto regulado por las normas fiscales), tampoco existe determinación formal²⁵⁹ y si falta ésta no puede existir un deber de interpretación conforme a la Directiva, en la medida en que faltaría la fuente normativa del propio deber.

256. En la doctrina alemana se ha insistido también sobre la idea de que la acción combinada de los principios de determinación material y formal contrarresta los efectos de incorporación propios de una remisión normativa: HERLINGHAUS, Andreas. «“Tomberger” und die Folgen...», *op. cit.*, pg. 538. SCHÖN, Wolfgang (Leiter). «Aktuelle Fragen zum europäischen Handels- und Steuerrecht». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1996/1997, pg. 81.

257. Sentencias *DE+ES Bauunternehmung GmbH* contra *Finanzamt Bergheim* de 14 de septiembre de 1999 (C-275/97) y *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* contra *FA für Großunternehmen in Hamburg* de 7 de enero de 2003 (C-306/99).

258. Obsérvese en este supuesto las diferencias entre las provisiones para riesgos y gastos y las provisiones de activo. Respecto a las segundas el artículo 12.2 del TRLIS considera no deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

259. Sobre los conceptos de determinación material y formal, y sus relaciones recíprocas, nos hemos pronunciado en el primer capítulo de este trabajo y no creo que sea necesario volver de nuevo sobre los mismos.

Esta última reflexión resulta, a mi juicio, de una gran importancia. Hasta hoy las tres sentencias del Tribunal de Justicia, que han recaído sobre cuestiones atinentes al Derecho europeo de Balances se han movido en una línea muy ajustada a las exigencias propias del Derecho Tributario²⁶⁰. Sobre todo en *Tomberger*, el Tribunal ha optado por una interpretación particularizada de las normas contables (especialmente del concepto de realización) que atienda a las circunstancias económicas del caso, huyendo de generalizaciones formalistas poco apegadas a la realidad (como el concepto «civilista» de realización que proponía el Abogado General Tesauro). Es obvio que esa línea jurisprudencial hace innecesarias soluciones fiscales particulares, pues éstas existen para resolver ámbitos de conflicto generados por divergencias en las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal²⁶¹. Como vimos en el segundo capítulo de este trabajo, una cantidad importante de los ámbitos de conflicto que se planteaban podían resolverse mediante una interpretación adecuada de las propias normas contables. Sin embargo, nadie puede garantizar que el Tribunal de Justicia vaya a mantener esa línea jurisprudencial y, a mi juicio, no resulta aventurado esperar, más tarde o más temprano, un giro «privatista» en la jurisprudencia contable del Tribunal. Ante esa eventualidad, el reconocimiento de un deber general de interpretación conforme a la Directiva, haría proliferar los ámbitos de conflicto (imposibles de solucionar por vía aplicativa) con las consecuencias constitucionales correspondientes, representadas, en suma, por los ámbitos de conflicto a los que se ha hecho referencia en el segundo capítulo de este trabajo.

260. No quiero decir con esto que deba hacerlo. Sería perfectamente posible que el Tribunal de Justicia dictara Sentencias (desde una óptica meramente mercantil) tendencialmente perjudiciales para el gravamen de la capacidad económica efectiva. La finalidad del Balance Mercantil, como hemos visto, no es servir de base para la tributación societaria.

261. En esa medida, resultan intolerables las afirmaciones del *Bundesfinanzhof* en su Sentencia de 7 de agosto de 2000, GrS 2/99. (BStBl. 2000, Teil II, pgs. 632-638). En ella el BFH decide negar la imputación en el mismo ejercicio de los dividendos correspondientes a la participante y los beneficios realizados en la participada. El Tribunal se aparta así de la solución contable (establecida por el Tribunal de Justicia y por la jurisprudencia tradicional alemana civil y tributaria) pero lo peor es que para ello se ampara en las finalidades y exigencias propias del Derecho Tributario (principio de igualdad y capacidad económica). De ese modo parece como si el gravamen de los ingresos financieros en el ejercicio de su causación económica fueran contrarios al principio de capacidad económica. Como vemos, desde una óptica de teoría general la solución del Tribunal resulta correcta, en la medida en que ilustra cómo es posible una interpretación no conforme a la Directiva para aquellos supuestos que no sean regulados por las normas contables. Desde una óptica estrictamente centrada en el problema de imputación de los ingresos financieros la Sentencia supone un verdadero despropósito.

E) Las normas internacionales de contabilidad

El Derecho europeo de Balances y lógicamente también el Derecho Contable interno se encuentran sumidos hoy en un proceso de profunda reforma, cuyas bases (acercamiento a las normas internacionales de contabilidad) resultan conocidas, aunque no así su diseño definitivo, en la medida en que la configuración final del sistema depende, aún, de la adopción de decisiones esenciales por parte del legislador nacional.

La internacionalización del Derecho Contable europeo constituye una pretensión relativamente reciente pero fue en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado el 23 y 24 de marzo de 2000, cuando se dio el pistoletazo de salida del mismo²⁶², fijando el objetivo de llegar, antes de 2005, a una integración plena del mercado de servicios financieros. Para alcanzar ese objetivo era indispensable contar con una información financiera comparable e internacionalmente reconocida que cubriera las necesidades del colectivo especialmente protegido en las sociedades cotizadas: los inversores. Esta idea se recalcó, con particular insistencia, en la comunicación de la Comisión de 13 de junio de 2000: «La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir (*sic*)», en la que, concretando los mecanismos para hacer efectivo el objetivo perseguido, la Comisión propone que se exija a todas las sociedades cotizadas de la Unión la elaboración de sus cuentas consolidadas conforme a las normas internacionales de contabilidad.

A partir de estas comunicaciones se han ido aprobando diversas normas, del más alto rango, orientadas a la internacionalización del Derecho Contable de la Unión y, en la misma medida, del Derecho contable interno de los Estados miembros. Debe reseñarse, en primer lugar, la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas forma de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras. Esta norma introduce, en las Directivas de Balances, la valoración de determinados elementos patrimoniales (instrumentos financieros) por su valor razonable (de mercado) superando así el criterio tradicional de valoración por el coste histórico, imperante de forma generalizada en el Derecho contable europeo. En 2003 las Directivas de Balances han sido reformadas, de nuevo, por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y

262. El 14 de noviembre de 1995 la Comisión Europea publicó la comunicación: «Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional». A pesar de enmarcarse en la línea del proceso de internacionalización que describimos dicha Comunicación no produjo efectos normativos visibles. Las reformas que, a partir de 2001, se han aprobado en estas materias, son fruto de comunicaciones ulteriores.

del Consejo de 18 de junio de 2003 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de grupo. Esta reforma trata de prevenir las divergencias que puedan surgir entre las empresas que rindan sus cuentas, en el futuro, conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad, y las que lo hagan conforme al sistema tradicional de las Directivas²⁶³. En esta medida, y en lo que atañe al Derecho Contable material, debe destacarse el cambio en el concepto y régimen de las provisiones para riesgos y gastos así como la introducción de nuevos criterios de valoración (valor razonable) para activos distintos de los instrumentos financieros.

Sin dudar de la importancia que las reformas de las Directivas Europeas pueden tener en el Derecho de Balances, la norma esencial, en la internacionalización del Derecho Contable Europeo, es el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad. En este Reglamento se regulan los aspectos esenciales relativos a los plazos, el ámbito y el procedimiento de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en la Unión Europea. En todo caso, conviene resaltar que el Reglamento no contiene una remisión en blanco a las normas aprobadas por el IASB, sino que insta a la Comisión, con la asistencia de un Comité de reglamentación contable, a pronunciarse, mediante Reglamento, sobre la aplicabilidad de las distintas Normas Internacionales de Contabilidad. En este sentido, la Comisión aprobó el Reglamento 1725/2003, de 29 de septiembre adoptando la totalidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, sin matizaciones, con la excepción de IAS 32 (Instrumentos financieros: presentación e información a revelar) e IAS 39 (Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración), cuyo proceso de reforma, en el momento de aprobarse el Reglamento, aconsejaba aplazar su adopción²⁶⁴.

263. Más tarde estudiaremos cuál es la razón de esta posible «escisión» del Derecho Contable.

264. El 19 de noviembre de 2004 la Comisión adoptó el Reglamento (CE) núm. 2086/2004 de la Comisión, por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo por lo que se refiere a la inserción de la NIC 39. La norma se adoptó en su totalidad con la excepción de dos cuestiones que son aún objeto de debate entre el CNIC, el Banco Central Europeo, los supervisores prudenciales y el sector bancario: la opción de contabilizar por el valor razonable todos los activos financieros y pasivos financieros y algunos aspectos relacionados con la contabilidad de coberturas. El 29 de diciembre de 2004 la Comisión adoptó el Reglamento (CE) núm. 2237/2004 de la Comisión, por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo por lo que se refiere a la inserción de la NIC 32.

- a) *El ámbito de aplicación de IAS y sus efectos sobre el Balance Fiscal: la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*

Las repercusiones que las Normas Internacionales de Contabilidad pueden tener sobre la configuración del Balance Fiscal dependen, de forma determinante, de las decisiones que adopte el legislador nacional al respecto. Si el legislador español decidiese excluir, en términos absolutos, a las cuentas anuales no consolidadas del ámbito de aplicación de las normas internacionales de contabilidad, la reforma del Derecho europeo de Balances, al menos de forma inmediata, no desplegaría consecuencia alguna sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, los grupos de sociedades, sea cual fuese la opción de tributación que ejercitaran conforme al artículo 64 del TRLIS (régimen individual de tributación o régimen especial para los grupos de sociedades) seguirían determinando su base imponible conforme a las normas contables que conocemos. Para el régimen individual esta afirmación no requiere más explicación. Para el régimen especial de los grupos de sociedades esta conclusión puede extraerse a partir de la lectura del artículo 71 del TRLIS en el que se contienen las normas relativas a la determinación de la base imponible del grupo de sociedades. Si dicha base se determina sumando las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, dejando de lado las eliminaciones y las incorporaciones de eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores, parece evidente que la tributación del beneficio del grupo, seguirá descansando sobre la base de las normas del Derecho contable interno. En definitiva, la limitación de las reglas IAS a las cuentas consolidadas de grupos cotizados (e incluso su extensión a las consolidadas de los grupos que no coticen) supondría una trasposición fiscalmente neutral de las normas internacionales de contabilidad.

Para la incorporación de las Normas Internacionales de Contabilidad al Derecho español existen dos vías, como ha reconocido con toda claridad la Comisión que redactó el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad:

1) De un lado, de forma directa, por la vía del artículo 5 del Reglamento 1606/2002, siendo aplicables al Derecho de las cuentas anuales las Normas Internacionales de Contabilidad que, como Reglamentos, se aprobarán en el seno de la Comisión. Porque del artículo 4 de dicho Reglamento se desprende que, a partir del 1 de enero de 2005, las sociedades que se rijan por la ley de un estado miembro deberán elaborar sus cuentas consolidadas conforme a las normas internacionales de contabilidad si, en la fecha de cierre del balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro. Este deber de consolidación, conforme a IAS, no se impone a los Estados miembros para las cuentas consolidadas de los grupos que no coticen en Bolsa, ni tampoco para las cuentas anuales no consolidadas. Por el contrario, el

artículo 5 del Reglamento da la opción a los Estados miembros de permitir o exigir que dichas cuentas sean elaboradas conforme a las normas internacionales, existiendo, por lo tanto, la posibilidad de que las cuentas consolidadas de los grupos no cotizados y la cuentas anuales no consolidadas sigan elaborándose conforme a los principios y reglas que han regido el Derecho contable hasta el momento.

Ésta parece ser la opción que descarta la Comisión, para las cuentas no consolidadas. Sin embargo, la doctrina española²⁶⁵, y la mejor doctrina comparada²⁶⁶, no rechazan de plano la aplicación directa de las Normas Internacionales de Contabilidad, para las cuentas anuales no consolidadas. La escisión de la normativa contable según la organización societaria (o la orientación a los mercados de capitales) así como la debilidad de algunos argumentos²⁶⁷ esgrimidos por los partidarios de una trasposición «mínima» de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro Derecho (sólo para cuentas consolidadas de grupos cotizados),

265. TUA PEREDA, Jorge. «España y las NIC. ¿Una nueva reforma de nuestro ordenamiento?» En *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, núm. 54, 2001, pgs. 9-10. TUA PEREDA, Jorge. «La Unión Europea acepta las normas internacionales de contabilidad». En *Noticias de la Unión Europea*, núm. 206, 2002, pg. 134, en idénticos términos. NAVARRO FAURE, Amparo. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad». En *Impuestos*, núm. 4, 2003, pg. 14, aunque de modo ciertamente contradictorio en la medida en que, por un lado, se afirma que es previsible que el Estado español opte por la aplicación generalizada de un único sistema de contabilidad para las empresas, mientras que, de otro, se sostiene, con igual convicción, que es previsible que las Normas Internacionales de Contabilidad no se apliquen a las pequeñas y medianas empresas.

266. El tema ha sido objeto de profundo análisis en la doctrina alemana. A favor de imponer el modelo IAS en las cuentas individuales: KÜTING, Karl-Heinz. «Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend». En *Deutsches Steuerrecht*, 2000, pg. 42. ERNST, Christoph. «Zeitwertbilanzierung für Finanzinstrumente nach 4. EU-Richtlinie und HGB – Zu erwartende Änderungen für alle Kaufleute». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pg. 252, haciendo referencia a la valoración de instrumentos financieros conforme al criterio del valor razonable. ERNST, Christoph. «Bilanzrecht: quo vadis? – Die kommende Reform des europäischen Bilanzrechts und mögliche Auswirkungen auf die deutsche Rechnungslegung». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pg. 1444, aunque haciendo hincapié sobre la posible inadecuación de IAS para la pequeña y mediana empresa. BÖCKING, Hans Joachim. «IAS für Konzern- und Einzelabschlüsse?». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pgs. 1433-1440. Arbeitskreis «Externe Unternehmensrechnung» der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. «Die Zukunft der Rechnungslegung aus Sicht von Wissenschaft und Praxis». En *Der Betrieb*, 2001, pg. 161 [citado por NIEHUS, Rudolf J. «Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS?» – Ein Beitrag zu den (möglichen) Grenzen einer «Internationalisierung» der Rechnungslegung im Einzelabschluss». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pg. 738].

267. Señaladamente, como luego veremos, los argumentos de corte fiscal.

aconsejarían un ámbito de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad más amplio que el meramente exigido en el Reglamento 1606/2002.

Esa ha sido también la opción elegida por la Ley 62/2003, de 30 de enero de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La disposición final undécima de la Ley 62/2003 afirma rotundamente que sólo se aplicarán, obligatoriamente, las Normas Internacionales de Contabilidad en la formulación de las cuentas consolidadas de los grupos cotizados en Bolsa y, opcionalmente, en las cuentas consolidadas de los grupos no cotizados. Además, los artículos 106 y 107 de la Ley han reformado el Código de Comercio y la LSA respectivamente, incorporando, además de otras reformas diversas, el criterio del valor razonable (valor de mercado) para la valoración de algunos instrumentos financieros en las cuentas consolidadas de cualquier grupo y la incorporación de nuevas menciones en la Memoria de las cuentas individuales (con efectos puramente informativos) referidas a la valoración por valor razonable de instrumentos financieros derivados y a las diferencias que podrían resultar de la aplicación a las cuentas individuales de las Normas Internacionales de Contabilidad. Como se ve, la reforma no implica cambios ni en el Balance ni en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias no consolidados y, de ese modo, sus repercusiones fiscales son nulas.

2) En todo caso, y si el legislador nacional ha decidido la no aplicación directa de las Normas Internacionales de Contabilidad a las cuentas anuales individuales, no podría afirmarse, sin más, que el Balance Fiscal fuera a estar exento, en el futuro, de cualquier influencia por parte de dichas Normas Internacionales. Es posible incorporar a nuestro ordenamiento las Normas de Contabilidad Internacional de un modo indirecto, es decir, reformando el Derecho Contable interno, precisamente, en la dirección apuntada por la Contabilidad Internacional. Y esta vía se ha iniciado en el seno de la Unión Europea con las reformas de las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, acometidas en 2001 y 2003. Esta aplicación «indirecta» de las Normas Internacionales de Contabilidad se deja traslucir, muy claramente, en el Considerando 5 de la Directiva 2003/51/CE al afirmar: «Toda vez que las cuentas anuales y consolidadas de las empresas contempladas en las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE que no se elaboren con arreglo al Reglamento sobre las NIC seguirán teniendo dichas Directivas como principal fuente de sus requisitos contables comunitarios, es importante que exista igualdad de condiciones entre las sociedades de la Comunidad que apliquen las NIC y las que no lo hagan».

Conviene no olvidar que la Directiva 2003/51/CE está pendiente de trasposición²⁶⁸. Si se lee con atención la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003 se ad-

268. Sobre este extremo ha insistido la doctrina que se ha ocupado de estos problemas. En este sentido: ESTEBAN MARINA, Ángel. «Contabilidad: ¿Dónde estás y dónde vas?». En *Tribuna Fiscal*, núm. 159, 2004, pgs. 85, 90, 94 y 99.

vertirá que ésta se ha limitado a trasponer la Directiva 2001/65/CE, que supuso una reforma muy parcial de las Directivas IV y VII, y a limitar los efectos del Reglamento 1606/2002 a las cuentas consolidadas. Por el contrario, la Directiva 2003/51/CE está aún pendiente de trasposición y de la misma pueden aún derivarse consecuencias importantes para la regulación de las cuentas anuales individuales que desemboquen en un efecto indirecto de las Normas Internacionales de Contabilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades²⁶⁹.

Desde luego, e intentando vaticinar la trasposición que el legislador español vaya a realizar de la Directiva 2003/51/CE, debe tenerse muy en cuenta la opción elegida hasta el momento. Porque, a la vista de la Ley 62/2003, parece muy probable que la normativa española siga resistiéndose a dar entrada a las Normas Internacionales de Contabilidad en la regulación de las cuentas anuales no consolidadas, y por lo tanto en el Balance Fiscal. No obstante debe tenerse en cuenta, de un lado, que ciertas reformas se introducen de forma incondicionada, de tal manera que los estados miembros se verán obligados a reformar su Derecho Contable nacional para todas las sociedades, independientemente de si consolidan sus cuentas o no, o si cotizan en Bolsa. Es el caso paradigmático del concepto de provisión para riesgos y gastos para el que el artículo 1.7) de la Directiva 2003/51/CE no ha previsto opción alguna para los Estados miembros. Pero además se impone una reflexión adicional. Si se han reformado las Directivas para impedir una escisión radical en el Derecho Contable, no sería muy lógico que los estados miembros rechazaran, en términos absolutos, cualquier reforma del Derecho de Balances nacional que supusiera una influencia de la Normativa Internacional²⁷⁰.

269. Algún autor sugiere que la Ley 62/2003 se ha ocupado, también, de la trasposición parcial de la Directiva 2003/51/CE. En este sentido señala SANZ GADEA: «Incumben al legislador tres tareas: trasponer la Directiva 2001/65 (antes del 1 de enero de 2004); trasponer la Directiva 2003/51 (antes de 1 de enero de 2005); regular las consecuencias de la aplicación del Reglamento 1606/2002. La Ley 62/2003 ha realizado la tarea de 2004 y parte de la de 2005». (SANZ GADEA, Eduardo. «Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 251, 2004, pg. 93). En efecto, la Ley 62/2003 ha traspuesto al ordenamiento español algunas normas contenidas en la Directiva 2003/51/CE, como por ejemplo el concepto de unidad de decisión a efectos de consolidación y la ampliación del contenido del informe de gestión consolidado y no consolidado. No obstante, se trata de aspectos puntualísimos que no afrontan la trasposición de la Directiva que nos ocupa y que ha supuesto, como ya dijimos, una reforma global de las Directivas IV y VII de Sociedades.

270. En este sentido se han pronunciado ya algunos sectores de nuestra mejor doctrina: SANZ GADEA, Eduardo. «Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable...», *op. cit.*, pgs. 99-100.

Como veremos a continuación, uno de los inconvenientes más serios que se han querido ver en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para la formulación de las cuentas individuales, consiste, precisamente, en su repercusión fiscal. En efecto la introducción de las NIC, por vía directa o indirecta, en las cuentas no consolidadas supondría, automáticamente, y por imposición del principio de determinación material, su traslado al Balance Fiscal. Por eso, y con el deseo de contribuir, desde una óptica tributaria, a un problema aún por resolver, nos encargamos en el siguiente epígrafe de perfilar los caracteres esenciales del régimen IAS y su aptitud (genérica) para integrar el régimen de determinación de la base imponible del IS.

En todo caso, y como dato normativo de importancia limitada, aunque quizás premonitoria, debe hacerse referencia a la Circular del Banco de España 4/2004, de 22 de diciembre, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros de entidades de crédito. Esta norma, que ha venido a modificar la Circular 4/1991, de 14 de junio, opta, precisamente, por el modelo de incorporación indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad para la regulación de los estados financieros individuales de las entidades de crédito y sucursales en España de entidades de crédito extranjeras. De ese modo, en lugar de imponer la aplicación en bloque de las Normas Internacionales de Contabilidad que se derivaría del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002, la Circular adapta la normativa contable de estas entidades a las exigencias particulares de dichas normas. Y, como ya se ha puesto de manifiesto en la doctrina²⁷¹, estas normas integrarán el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades de crédito. Así nos encontramos ante el primer fenómeno normativo contable, referido a las Normas Internacionales de Contabilidad, que desplegará efectos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades²⁷².

271. SANZ GADEA, Eduardo. «La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 y el Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 263, pgs. 93-108.

272. La aprobación de esta norma aconsejaría un estudio detenido de sus contenidos y posibles efectos sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que excede, con mucho, de las pretensiones de este trabajo, planteado, en principio, sobre las bases del Derecho Contable vigente para la práctica totalidad de los contribuyentes del Impuesto. En particular sería necesario, asumiendo la metodología descrita en el Capítulo Segundo de este trabajo, replantear las bases de los posibles ámbitos de conflicto que la nueva normativa contable pueda plantear. Esas reflexiones podrían servir de base, también, para futuras propuestas de reforma de la Ley del Impuesto, asumiendo quizás la hipótesis, aun no confirmada, de una adaptación global del Derecho Contable por la vía indirecta antes descrita.

b) *El régimen IAS y el principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil*

Un estudio pormenorizado de los efectos y problemas que las Normas Internacionales de Contabilidad podrían originar en el Balance Fiscal implicaría una reelaboración completa de las posturas expuestas en el segundo capítulo de este trabajo y, en particular, de los ámbitos de conflictos allí descritos²⁷³. Las dimensiones de este estudio, así como los objetivos que ahora perseguimos, desaconsejarían por completo un trabajo de esa envergadura. Pero además existe un motivo adicional que recomienda elaborar este epígrafe desde una perspectiva menos detallada: hasta el momento no sabemos cuál será el efecto real de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre la disciplina de las cuentas no consolidadas, excepto por lo que se refiere al ámbito, muy restringido, de las entidades de crédito. Ante esta incertidumbre lo más razonable sería, quizás, estudiar la compatibilidad del régimen IAS, en términos generales, con las finalidades propias del Balance Fiscal, descendiendo, sólo en aspectos de gran relevancia, al régimen específico de determinadas normas de registro o de valoración.

Desde que se vislumbró la posibilidad de que se aplicaran, en el seno de la Unión Europea, normas de orientación anglosajona (US-GAAP/IAS) a las cuentas no consolidadas, un fuerte movimiento doctrinal se ha opuesto de forma radical a la posibilidad de que dichas normas pudieran seguir integrando, como hasta ahora lo han hecho las normas contables de corte continental, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades²⁷⁴. Y este

273. Dejamos al margen, al igual que ya lo hemos hecho en los Capítulos I y II de este trabajo, los problemas de carácter formal (reserva de ley) que las NIC puedan plantear en relación con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

274. En este sentido en España: El Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España se pronuncia rotundamente en este sentido (pgs. 91-92). En nuestro país no existe, de momento, una reflexión genérica sobre la idoneidad de IAS para integrar el régimen de determinación de la base imponible del IAS, con la excepción del trabajo de SANZ GADEA en el que se defiende dicha idoneidad salvo por lo que atañe a la valoración por valor razonable [SANZ GADEA, Eduardo. «Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable...», *op. cit.*, pgs. 107-108; en el mismo sentido en: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (I)*..., *op. cit.*, pg. 228]. Por su parte ESTEBAN MARINA parece mostrar una radical oposición sobre la posibilidad de que las normas internacionales de contabilidad integren el régimen de determinación de la base aunque, en este caso, sus argumentos se refieren más bien a la propia idoneidad de la normativa contable en general: ESTEBAN MARINA, Ángel. «Postulados que condicionan la inserción de las NIC en el Impuesto sobre Sociedades». En *Tribuna Fiscal*, núm. 164, julio, 2004, pgs. 71-101. Siguiendo la metodología del Libro Blanco (Apéndice III. *Informe de la Subcomisión para el estudio de las relaciones contabilidad fiscalidad*), la doctrina ha preferido pronunciarse, de forma aislada, sobre determinados aspectos particulares: diversos contenidos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, valoración de algunos elementos patrimoniales por su valor razonable o utilización del

argumento ha servido tanto a los detractores del sistema de determinación material como a sus más incondicionales partidarios. Los primeros han querido ver en la asunción de las Normas Internacionales de Contabilidad en las cuentas in-

método de la puesta en equivalencia para la valoración algunas inversiones financieras. En todo caso, y en particular respecto a la valoración según valor razonable, la doctrina española se muestra muy hostil respecto a la adecuación de las Normas IAS para la regulación del régimen de determinación de la base imponible en el IS. En este sentido: NAVARRO FAURE, Amparo. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea...», *op. cit.*, pgs. 31-38. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Elena; MARTÍNEZ ARIAS, Antonio; ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago. «Reforma contable y relación contabilidad-fiscalidad». En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 61, 2003, pgs. 79-85. En Alemania, donde sí que existe una reflexión general sobre la idoneidad las Normas Internacionales para la integración del Balance Fiscal, la doctrina se pronuncia, de forma mayoritaria, frente a la misma: BEISSE, Heinrich. *Gläubigerschutz-Grundprinzip...*, *op. cit.*, pgs. 88-89. SCHÖN, Wolfgang. «Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IAS». En *Zeitschrift für das Gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, núm. 161, 1997, pgs. 158-159. FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. «Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung-Erweiterung zu Oestreicher/Spengel, DB 1999 s. 593-600». En *Der Betrieb*, 1999, pgs. 1511-1513. MOXTER, Adolf. «Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 2000, pg. 158. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. «Handels-und Steuerbilanz». En *Zeitschrift für Unternehmens-und Gesellschaftsrecht*, 2000, pg. 602, aunque centrado esencialmente en aspectos de carácter formal. EULER, Roland. «Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?». En *Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung*, hrsg. von Detlef Kleindiek; Wolfgang Oehler. Köln: Otto Schmidt, 2000, pgs. 196-198. KORT, Michael. «Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe». En *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht*. Nr. 2, 2001, pg. 60, aunque de modo contradictorio en la medida en que admite que las normas internacionales de contabilidad acercarian más al Balance Fiscal al principio de capacidad económica. NIEHUS, Rudolf J. «Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS...?», *op. cit.*, pg. 748. KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. «Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen». En *Deutsches Steuerrecht*, 2001, pg. 548. GROTHERR, Siegfried; JOREWITZ, Gitta. «Einflüsse der internationalen Rechnungslegung auf das zukünftige deutsche Bilanzsteuerrecht». En *Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch: Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Wilhelm Strobel*/Herausgegeben von Carl-Christian Freidank; Schriftleitung Martin T. Schulg. München: Vahlen, 2001, pgs. 146-149. KAHLE, Holger. «Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz». En *Steuer und Wirtschaft*, 2001, pgs. 134-136. ERNST, Christoph. *Bilanzrecht: quo vadis?...*, *op. cit.*, pg. 1444. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft. «Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts». En *Betriebs-Berater*, 2002, pgs. 2378-2380. STRUNK, Günther. «Das Ende der Maßgeblichkeit? – Einfluss der internationalen Rechnungslegungsstandards auf die steuerliche Gewinnermittlung-». En *Steuern und Bilanzen*, Nr. 9, 2003, pgs. 401-402. HERZIG, Norbert. «IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung. Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium». Düsseldorf: IDW, 2004, pgs. 31-333. SCHÖN, Wolfgang. «International Accounting Standards – a «Starting Point» for a Common European Tax Base?». Presentation given at the Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors, Paris, 5 th June 2004, pg. 30.

dividuales un golpe definitivo al sistema de relación vigente, que terminaría por propiciar la necesaria elaboración de Balances Fiscales autónomos. Por su parte, los partidarios de la determinación material alegan la existencia de ésta, precisamente, como argumento en contra de la aplicación de IAS también en las cuentas individuales.

Los motivos que esgrimen los detractores de la aptitud de las Normas Internacionales de Contabilidad para formar parte del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, son muy variados pero, en todo caso, pueden reconducirse a un conjunto de argumentos más o menos repetidos:

1) La finalidad propia de las Normas Internacionales de Contabilidad. La doctrina ha repetido, de forma muy insistente, que la finalidad de IAS es esencialmente informativa. En este sentido el Marco Conceptual de IAS²⁷⁵ señala que la finalidad de los estados financieros consiste en proporcionar información sobre la situación financiera, los cambios de ésta, y la capacidad de generar renta de la empresa, que sea útil para la toma de decisiones a un conjunto amplio de usuarios. (*Marco Conceptual*, 12). Aun cuando se reconozcan toda una serie de grupos interesados en los estados financieros (*Marco Conceptual*, 10 de IAS hace referencia a inversores potenciales, empleados, acreedores, suministradores, clientes, instituciones públicas, y público en general), lo cierto es que, el propio Marco Conceptual, sobre la base de que los inversores proporcionan a la empresa el capital de riesgo, considera que la información requerida por éstos, es la adecuada para el resto de colectivos citados. (*Marco Conceptual*, 10). A partir de esta finalidad, esencialmente informativa, la doctrina, sobre todo en Alemania, ha concluido la inaptitud de las Normas Internacionales de Contabilidad para servir como base al Balance Fiscal, integrando el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto. Como ya vimos, la finalidad del Balance Fiscal consiste en el cálculo del beneficio del ejercicio conforme al principio de capacidad económica. La diversidad de fines estaría, por lo tanto, en la base de este rechazo generalizado²⁷⁶. A este planteamiento subyacen, a mi juicio, diversos errores conceptuales.

275. Los Marcos Conceptuales son relativamente desconocidos en las normativas contables del Derecho continental. Siguiendo la definición de IAS, el Marco Conceptual (*Framework*) supone la descripción de los conceptos básicos a partir de los cuales se elaboran los estados financieros. El Marco Conceptual sirve como guía al normalizador contable (en este caso al IASB) para el desarrollo de los distintos estándares, y también para decidir problemas contables que no estén expresamente resueltos en los mismos.

276. En este sentido: EULER, Roland. «Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1998, pgs. 22-23. FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. «Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards...», *op. cit.*, pg.

Un primer error, de carácter muy general, consiste, precisamente, en obviar una distinción, a la que ya hicimos alusión en el segundo capítulo de este trabajo, y es aquella que diferencia las funciones del Balance y los intereses protegidos por el Balance. Las funciones del Balance consistían en las finalidades que, de forma abstracta y general, podían asignarse a los estados financieros –y en particular al Balance y a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias– de modo que, en ausencia de los mismos, difícilmente resultaría reconocible la propia institución. En su momento, hicimos referencia a las funciones informativa y de cálculo del resultado. Dentro de estas funciones, el Derecho de Balances podía privilegiar a determinados colectivos (en perjuicio de otros), configurando, de ese modo, los intereses protegidos por el Balance. Vimos que, en el Derecho europeo tradicional de Balances, el interés privilegiado era precisamente el de los acreedores sociales, a cuya satisfacción patrimonial efectiva se orientaba el principio de prudencia. Por todo lo dicho, constituye un error conceptual grave, decir que las Normas Internacionales de Contabilidad cumplen una función informativa y que dicha finalidad es distinta a la que cumple el Balance Fiscal. Decir eso suponer pasar por alto que también los sistemas contables europeos, desarrollados en el seno de las Directivas de Balances, cumplen una función informativa, sin la cual difícilmente podríamos hablar de un Balance o de una Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En todo caso, habría que referirse al interés protegido por los estados financieros dentro de la función informativa. El colectivo privilegiado por las Normas IAS es el de los inversores (sobre todo futuros), como pone de manifiesto el Marco Conceptual de IAS al que ya hemos hecho referencia. El problema hipotético no lo plantea la finalidad informativa de IAS, sino los intereses que, mediante dicha finalidad, quieren protegerse. Si se observa el problema con atención, la crítica es la misma que formulamos al estudiar las relaciones vigentes entre el Balance Mer-

1512. EULER, Roland. «Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?...», *op. cit.*, pg. 197. MOXTER, Adolf. «Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip...», *op. cit.*, pg. 158. VAN HULLE, Karel. «Die Reform des europäischen Bilanzrechts: Stand, Ziele und Perspektiven». En *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, 2000, pg. 548. KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. *Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip...*, *op. cit.*, pg. 548. KAHLE, Holger. *Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, *op. cit.*, pg. 134. HENNRICH, Joachim. «Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz». En *Besteuerung von Einkommen. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Dr. Iris Ebling, Präsidentin des BFH. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 24. Köln: Otto Schmidt*, 2001, pg. 307. NIEHUS, Rudolf J. «Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS?», *op. cit.*, pg. 741. GROTHERR, Siegfried; JOREWITZ, Gitta. *Einflüsse der internationalen Rechnungslegung...*, *op. cit.*, pgs. 146-147. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft. «Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts...», *op. cit.*, pg. 2379. HERZIG, Norbert. *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung...*, *op. cit.*, pgs. 36-37.

cantil y el Balance Fiscal. El problema no lo planteaba la función de cálculo de resultados sino los intereses protegidos por la misma.

Una vez planteada la crítica ¿terminológica?, a la que se ha hecho referencia, debemos pasar a estudiar los aspectos materiales del problema. La doctrina alemana sostiene, como hemos visto, que los intereses protegidos por las cuentas anuales en IAS son incompatibles con la finalidad propia del Balance Fiscal. En este sentido, la especial protección de los intereses de los inversores (actuales o potenciales), en beneficio de la transparencia y la información en el mercado de capitales, entraría en conflicto con la determinación del beneficio ajustado al principio de capacidad económica (finalidad del Balance Fiscal). Esta posición no puede compartirse. Las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal difícilmente podrán coincidir, de tal manera que resulta impensable un sistema de determinación material libre de ajustes extracontables. Por lo tanto, y partiendo de esa premisa, la pregunta no es si la finalidad de IAS coincide o no con la del Balance Fiscal sino, más bien, si la finalidad de ese conjunto de normas contables internacionales es más cercana a la del Balance Fiscal que la que hemos atribuido al Derecho tradicional de Balances Europeo. Si la finalidad de IAS es, al menos tendencialmente, más adecuada para integrar el régimen de determinación de la base imponible que la del Derecho de Balances europeo vigente, creo que no habrá razón alguna para proponer la derogación del principio de determinación material²⁷⁷. En todo caso, habrá que estudiar dicha finalidad y, sobre todo, los ámbitos de conflicto que puedan generar determinados preceptos concretos de IAS, deduciendo así los ajustes extracontables que se estimen necesarios *de lege ferenda* y proponiendo, si es posible, soluciones aplicativas del mismo modo que lo hicimos en el segundo capítulo de este trabajo. Sobre este punto volveremos más tarde.

En todo caso, debe hacerse hincapié en la idea de que los detractores de la aptitud de IAS para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades asientan su posición en un prejuicio del que ya hemos tenido ocasión de ocuparnos a lo largo de este estudio: la identidad de fines entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal. En esa medida, al sostener que las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal son idénticas, cualquier cambio en

277. En este sentido se ha pronunciado en Alemania HERZIG, concluyendo que la cuestión que debe plantearse al estudiar la aplicación de Normas internacionales de contabilidad en el Derecho Tributario, es si esos principios son más adecuados para determinar la capacidad económica de una empresa que los que tradicionalmente se vienen aplicando. HERZIG, Norbert. «Internasionalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2000, pgs. 111-113. En el mismo sentido: STRUNK, Günther. *Das Ende der Maßgeblichkeit?*..., *op. cit.*, pg. 401.

las normas que disciplinen el Balance Mercantil, y que puedan mutar su finalidad, son entendidas como un ataque al principio de determinación material²⁷⁸. La diversidad de fines de los Balances Mercantil y Fiscal, que creemos haber demostrado en el segundo capítulo de este trabajo, desmonta semejante posición.

2) La postergación del principio de prudencia en las Normas Internacionales de Contabilidad. Los sistemas anglosajones de contabilidad no otorgan al principio de prudencia la importancia que ostenta éste, como hemos visto, en los sistemas europeos tradicionales. El interés preferente de información de los inversores en las Normas Internacionales de Contabilidad hace imposible, en el seno de la función de cálculo de resultados, una especial protección de los acreedores sociales mediante los subprincipios de realización y asimetría²⁷⁹. La menor importancia del principio de prudencia se pone de manifiesto, de un lado, en las propias reglas contables de registro y valoración (que más tarde tendremos ocasión de analizar pormenorizadamente²⁸⁰) y, de otro, en la propia definición y ámbito de aplicación del mismo descritos en el Marco Conceptual de IAS.

Cierto sector de la doctrina alemana ha defendido que la menor importancia del principio de prudencia en el sistema de IAS, inhabilita a estas normas para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades²⁸¹. Creo que, a estas alturas del trabajo, no haría falta que mostrara

278. En los trabajos de EULER, uno de los principales detractores de un sistema de determinación material con base en IAS, puede comprobarse este punto de partida de forma especialmente clara. En esa medida, EULER, encabeza su trabajo con una larga reflexión sobre la «identidad de fines» como base de la determinación material. EULER, Roland. *Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten...*, *op. cit.*, pgs. 16-20.

279. La imposibilidad de configurar intereses protegidos contradictorios por un mismo documento contable es una idea reiterada por la mejor doctrina contable alemana de este siglo. En este sentido, por todos: SCHMALENBACH, Eugen. *Dynamische Bilanz*. 13., verb. u. erw. Aufl./bearb. von Richard Bauer. Köln: Westdt. Verl, 1962, pgs. 44 y ss. (citado por SCHÖN, Wolfgang. *Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts...*, *op. cit.*, pg. 158).

280. Realmente, la verdadera enjundia de las relaciones entre los Balances IAS y el Balance Fiscal, reside en el estudio de la conformidad de determinadas prescripciones contenidas en dichas normas con el principio de capacidad económica. Tendremos ocasión de analizar estos problemas en este mismo epígrafe.

281. BEISSE, Heinrich. *Gläubigerschutz-Grundprinzip...*, *op. cit.*, pg. 89. EULER, Roland. *Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten...*, *op. cit.*, pg. 23, de manera implícita. EULER, Roland. *Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?*..., *op. cit.*, pg. 197, aunque de modo algo confuso. MOXTER, Adolf. *Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip...*, *op. cit.*, pg. 158. NIEHUS, Rudolf J. «Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS...?», *op. cit.*, pg. 748. GROTHERR, Siegfried; JOREWITZ, Gitta. *Einflüsse der internationalen Rechnungslegung...*, *op. cit.*, pgs. 147-148. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft. *Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts...*, *op. cit.*, pgs. 2379-2380. HERZIG, Norbert. *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung...*, *op. cit.*, pgs. 52-54.

mi posición sobre semejante argumento; en todo caso, puede no estar de más dejar claro que el principio de prudencia resulta ajeno, en términos absolutos, a las finalidades propias del Balance Fiscal, tanto más cuanto, como tuvimos ocasión de ver en el segundo capítulo, era el principio de prudencia el que estaba en el origen de la mayor parte de los ámbitos de conflicto entre las finalidades propias de los Balances Mercantil y Fiscal.

Una vez apuntadas las críticas que anteceden, debemos exponer nuestra propia posición sobre el particular que, vaya por delante, es proclive (con matices) a la integración de las Normas Internacionales de Contabilidad en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Procederemos, al igual que lo hemos hecho hasta el momento. Es decir, en primer lugar trataremos de demostrar la aptitud de IAS para servir de base al Balance Fiscal, en atención a la teoría general de Balances que subyace a dicho sistema. Una vez expuestas las razones anteriores trataremos de demostrar cómo algunos de los conceptos y criterios internacionales que, con frecuencia, se entienden contrarios al principio de capacidad económica, no sólo no lo son, sino que, además, evitan los ámbitos de conflicto que, como vimos, generaban las normas tradicionales del Derecho europeo de Balances.

Desde que, a mediados de los años noventa, la Unión Europea emprendió el camino que hemos descrito hacia la internacionalización (armonización) de la normativa contable, la doctrina ha insistido, de forma recurrente, en el carácter dinámico de los dos grandes grupos de normas (IAS/US-GAAP) que, *prima facie*, podían servir como modelo para el Derecho contable europeo²⁸². En este sentido, esos dos conjuntos de normas se orientarían prioritariamente a la correcta distribución del beneficio (o la pérdida) total de la empresa entre los ejercicios de su existencia, más que a la determinación del patrimonio neto de la empresa en cada ejercicio a través del balance, que constituye la finalidad primordial de las concepciones estáticas de las cuentas anuales. Las discusiones sobre la mejor

aptitud de un Balance dinámico, frente a uno estático, para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pueden ser eternas. De hecho, la doctrina y, sobre todo, la jurisprudencia alemanas han ido cambiando de posición a lo largo del siglo XX en movimientos a los que, incluso, se ha llegado a bautizar: *Dynamische/Statische Wende*²⁸³.

A mi juicio, la discusión abstracta sobre las relaciones que pueden establecerse entre las concepciones económicas del Balance Mercantil y el Balance Fiscal resulta estéril. Más fructífero es, sin duda, el estudio de determinadas características de un Balance Dinámico (como lo es el Balance IAS) y su confrontación con las exigencias propias del Balance Fiscal. Ya hemos adelantado que los intereses protegidos por la función informativa de los Balances IAS, determinan una importancia menor, en este sistema, del principio de prudencia contable. Parece evidente que, al igual que el interés preferente de los acreedores, protegido en los balances tradicionales europeos, perjudicaba potenciales intereses informativos, el interés de los inversores actuales y futuros en una información relevante y fiable impide que la prudencia despliegue los efectos casi omnímodos a los que se ha hecho referencia en el segundo capítulo de este trabajo. La menor importancia que el principio de prudencia ostenta en el sistema IAS se manifiesta, como ya dijimos más arriba, en una doble dirección: de un lado la prudencia; como principio de valoración ostenta una eficacia reducida en el sistema IAS. De otro, las normas concretas de registro y valoración no se ven afectadas, al menos de una forma tan determinante como en el sistema europeo vigente, por dicho principio. Esta doble eficacia resulta esencial a la hora de estudiar la aptitud de las normas IAS para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, se impone su tratamiento por separado:

1) La prudencia como principio general de valoración en IAS. La prudencia aparece en el Marco Conceptual como una exigencia limitada y derivada a su

282. BEISSE, Heinrich. «Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pg. 17. ZEITLER, Franz-Christoph. «Konservative Bilanzierung» versus IAS—ein verlorener Kampf?». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pg. 603. SCHÖN, Wolfgang. «Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts...», *op. cit.*, pgs. 158-159. BIENER, Herbert. «Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts—Was wird auf uns kommen?». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1997, pg. 349. EULER, Roland. *Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten...*, *op. cit.*, pgs. 22-23. KORT, Michael. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EstG...*, *op. cit.*, pg. 60. KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. *Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip...*, *op. cit.*, pg. 548. En la doctrina española: GONDRA ROMERO, Jose María. «El nuevo rumbo del derecho de balances europeo: las opciones que se abren al legislador español». En *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 23, 2004, pgs. 28-30.

283. La discusión sobre el balance a nivel teórico estuvo marcada en Alemania, sobre todo en la primera mitad del siglo XX, por las teorías estática y dinámica respectivamente. Se trata de construcciones teóricas nacidas en el seno de la economía de la empresa y que se ocupan, esencialmente, de los fines y contenidos de las cuentas anuales. En la segunda mitad del siglo la doctrina reconoció que, al menos, en la contabilidad financiera (externa) las decisiones contables debían extraerse a partir de las normas jurídicas que regulaban, de hecho, el Balance (*Bilanz im Rechtsinne*), más que de consideraciones teóricas abstractas formuladas al margen del Derecho Positivo. En todo caso, el enfrentamiento entre las posiciones dinámica y estática ha marcado el debate también en la segunda mitad del siglo XX, en la medida en que los partidarios de una y otra tesis, pretendían detectar en las sucesivas regulaciones del Balance una mayor inclinación hacia su propia concepción del mismo. Las diversas teorías así como su relación con el Balance en sentido jurídico pueden consultarse en: BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stephan. *Bilanzen...*, *op. cit.*, pgs. 12-25.

vez de la fiabilidad (*Reliability*) de los estados financieros. Se configura, en este sentido, como una forma de hacer frente a determinadas situaciones de inseguridad que pueden comprometer la fiabilidad de la información financiera. En todo caso, y tras resaltar que sólo en situaciones de inseguridad debe aplicarse el principio, el Marco Conceptual se encarga de dejar claro que el principio de prudencia no justifica la sobrevaloración deliberada de pasivos y gastos o la infravaloración de activos e ingresos. Como puede comprobarse, el sistema IAS se ha encargado de dejar clara la posición relativa del principio de prudencia en el sistema del Derecho de Balances, afinando, sobre todo, las relaciones que este principio mantiene con la veracidad contable. Y si se observa atentamente la posición que la prudencia ocupa en el sistema IAS, se advertirá, con toda claridad, que coincide, en términos absolutos, con el modelo tantas veces expuesto en este trabajo. Así, tuvimos ocasión de comprobar, de forma pormenorizada, cómo los posibles ámbitos de conflicto a los que pudieran dar lugar las múltiples opciones que concede la Directiva de Balances (y consiguientemente el Derecho Contable español), podían resolverse, única y exclusivamente, mediante una aplicación adecuada del principio de imagen verdadera y fiel. En este sentido, dicho principio obligaba, cuando fuera posible, a tener en cuenta, en el ejercicio de la opción, las circunstancias fácticas comprobables, impidiendo la elección de una consecuencia jurídica no ajustada a dichas circunstancias. De ese modo, la configuración de la prudencia como principio general de valoración en IAS no implica una innovación frente al sistema vigente del Derecho de Balances, en la medida en que nosotros llegamos a la misma conclusión partiendo del Derecho contable europeo, aunque sí que supone un avance notable, en la medida en que, a partir de ahora, la que nosotros elaboramos como reflexión dogmática, se configura como norma jurídico-positiva²⁸⁴.

2) El menor peso específico que el principio de prudencia ostenta en el sistema IAS se refleja, también, en la particular configuración de las normas concretas de registro y valoración. En esa medida, las reglas concretas de activación, inclusión

en el pasivo y, sobre todo, valoración no aparecen ligadas a los subprincipios de realización y asimetría, al menos, de una forma tan clara como en el sistema europeo vigente. Dichas reglas se orientan, mucho más, a la protección de intereses informativos concretos, sobre todo los que ostentan los inversores actuales y potenciales. Para el análisis de dichos preceptos debemos seguir, como siempre hasta ahora, el esquema básico de distinción entre registro y valoración.

a) El concepto de activo en IAS. A diferencia del Derecho Contable positivo español, y también del europeo, las Normas Internacionales de Contabilidad han definido el concepto abstracto de activo en su Marco Conceptual. Dicho Marco, en su punto 49 a) define el activo (*asset*) como recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que espera obtener beneficios económicos futuros²⁸⁵. Esta definición genérica se complementa, especialmente respecto al inmovilizado inmaterial, con normas específicas de activación, contenidas en los diversos estándares. En este sentido, IAS 38 (*Intangible assets*) define los intangibles (inmovilizado inmaterial) como aquellos activos no monetarios, identificables y sin sustancia física. Lógicamente los activos intangibles, para considerarse tales, deben reunir los requisitos propios de todo activo, es decir, el ser recursos controlados por la empresa como resultado de sucesos pasados y la aptitud para generar beneficios económicos futuros. Como puede comprobarse, a este concepto subyace una orientación dinámica del Balance, en la medida en que el activo se concibe como un elemento patrimonial susceptible de generar beneficios futuros (de tal manera que el desembolso patrimonial realizado para su obtención se periodifica en los diversos ejercicios en que contribuirá, previsiblemente, a la obtención de ingresos).

La doctrina alemana se ha mostrado extremadamente crítica frente a este concepto de activo, resaltando su falta de objetividad, en cuanto que la consideración como activo de un desembolso se hace depender, en definitiva, de un juicio prospectivo (aptitud para generar beneficios económicos futuros), lo que desaconseja su adopción para el Balance Fiscal²⁸⁶. Pues bien, esta crítica no puede

284. En Alemania donde, como vimos, impera la teoría del desacoplamiento que niega la posibilidad de limitar las opciones contables por imposiciones de la imagen fiel, algunos sectores de la doctrina quieren ver en el nuevo concepto de prudencia de IAS, una solución a la constitución de reservas ocultas mediante el ejercicio de derechos de opción contable. Así, un principio de prudencia, en sentido estricto, refuerza la determinación material. En este sentido: OESTREICHER, Andreas. «International Accounting Standards, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung». En *Der Betrieb*, 1999, pg. 594. OESTREICHER, Andreas; SPENGEL, Christoph. *Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?* Baden-Baden: Nomos, 1999, pg. 548. En el mismo sentido, aunque refiriéndose a las Normas US-GAAP, se ha pronunciado: DRESCHER, Sebastian. *Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes. US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems*. Düsseldorf: IDW, 2002, pgs. 480-495.

285. Seguimos, en este punto, la traducción elaborada por *Pricewaterhousecoopers*: YEMBRA CEMBORAIN, Raúl Oscar (dir.). *Normas Internacionales de Contabilidad. 2002-2003*. Madrid: Francis Lefebvre, 2002, pg. 81.

286. En este sentido: EULER, Roland. *Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten...*, op. cit., pgs. 22-23. HERZIG, Norbert. *Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 114. EULER, Roland. *Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?...*, op. cit., pg. 197, refiriéndose a la activación de gastos de desarrollo. HENNRICH, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, op. cit., pg. 317. EULER, Roland. «Paradigmenwechsel im Handelsrechtlichen Einzelabschluss: Von den GoB zu den IAS?». En *Betriebs-Berater*, 2002, pg. 877. STRUNK, Günther. *Das Ende der Maßgeblichkeit?...*, op. cit., pgs. 401-402. HERZIG, Norbert. *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung...*, op. cit., pgs. 70-71.

aceptarse. En primer lugar, y ello no contradice en sí mismo la posición de la doctrina alemana, por el hecho de que, en este punto, la legislación alemana y la española divergen considerablemente. En este sentido, mientras que el § 248 del HGB prohíbe la activación de los inmovilizados inmateriales no adquiridos a título oneroso, en nuestra normativa contable, semejante prohibición sólo se contempla para el Fondo de Comercio y los Derechos de Traspaso. Así, es lógico que la doctrina alemana considere al concepto abstracto de activo en el Marco Conceptual, así como a la posibilidad de activación de inmovilizados inmateriales generados en la propia empresa (permitida en IAS 38, 19 y 45), como una renuncia al principio de «objetividad» en las cuentas anuales. Habría que preguntarse, dentro del propio sistema alemán, en qué sentido se entiende la objetividad respecto al inmovilizado inmaterial, en la medida en que la prohibición de activación de inmovilizados inmateriales generados por la propia empresa, puede conducir a una mutilación injustificada del activo del Balance pues se pueden quedar fuera del mismo elementos patrimoniales reales. En todo caso, la discusión no tiene excesivo sentido en nuestro sistema pues la prohibición general descrita, como hemos visto, no existe para el Derecho español.

A mi juicio, el concepto general de activo previsto en el Marco Conceptual y las reglas especiales de activación del inmovilizado inmaterial recogidas en IAS 38 deben juzgarse, desde una óptica muy distinta, sobre todo cuando se ponen en relación con los principios y finalidades propias del Balance Fiscal. La asunción, en nuestro Derecho Contable, del Marco Conceptual va a suponer, por primera vez, la fijación definitiva de un concepto de activo que termine con la inseguridad que, hasta el momento, ha reinado en Europa. Prueba de esta absoluta inseguridad, es que las tres legislaciones básicas que se han analizado en este trabajo y las doctrinas que las interpretan —la alemana, la italiana y la española— partiendo todas ellas de la misma Directiva de Balances, han dado soluciones diametralmente opuestas a un problema, como el de la activación que, bajo ningún concepto, puede considerarse baladí en el Derecho contable, pues supone la piedra angular del Balance y una parte vital de la periodificación. Así, hemos podido comprobar cómo, mientras en Alemania la doctrina contable y mercantil se inclina, de forma rotunda, por una concepción estática del concepto de activo, en Italia las tesis dinámicas han terminado influyendo a nivel legal, jurisprudencial y doctrinal. España, como en tantos otros temas, adopta una posición ecléctica. La asunción de la normativa IAS, implica, de una vez por todas, el establecimiento de criterios jurídicos de activación, que la doctrina venía pidiendo desde hace tiempo²⁸⁷. Y, confrontando esta idea con

las críticas que sobre la falta de objetividad de esta concepción ha vertido la doctrina alemana, debemos decir que resulta mucha más segura y predecible la asunción de un concepto de activo de carácter normativo, que confiar dicho concepto a la doctrina, elaborando una serie de reglas parciales que obedecen mucho más a un principio de prudencia exacerbado que al verdadero deseo de objetivar el contenido de las cuentas anuales. Una vez más la doctrina alemana tiende a buscar conceptos ontológicos en el Derecho de Balances que, sorprendentemente, coinciden, casi siempre, con las exigencias del principio de prudencia.

Pero es que además el concepto de activo que subyace al Marco Conceptual de IAS elimina los posibles ámbitos de conflicto que pudieran plantear unas normas contables orientadas a la especial resistencia a la activación. Si se vuelve, en este momento, sobre el concepto de activo que propusimos en el segundo capítulo de este trabajo como mecanismo de superación de los ámbitos de conflicto que el principio de prudencia pudiera generar en el activo, podrá comprobarse que coincide, en términos generales, con el descrito en el Marco Conceptual de IAS. En efecto, y dejando de lado el problema de la atribución del bien a la empresa, la activación se hace gravitar sobre la utilidad plurianual o, en terminología IAS, sobre la contribución futura a la obtención de beneficios. En esta medida, y desde el punto de vista de las normas de activación, ningún problema plantea la integración de las normas internacionales de contabilidad en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

b) Las provisiones para riesgos y gastos. Las Normas Internacionales de Contabilidad, frente al Derecho Contable español vigente, tienen la gran ventaja de haber elaborado un concepto general y abstracto de provisiones para riesgos y gastos. En este sentido, IAS 37,14 exige el reconocimiento de la provisión, si y sólo si: a) La empresa tiene una obligación presente como consecuencia de un acontecimiento pasado; b) Es probable que, para cancelar la obligación, se requiera una salida de recursos. c) El importe de la provisión pueda estimarse con suficiente fiabilidad.

Esta regulación supone el reconocimiento de una distinción esencial en el seno de las provisiones de pasivo, hasta el momento desconocida en el Derecho Contable español y muy deficientemente regulada en la Directiva de Balances. La exigencia para la dotación de una provisión por parte de IAS 37, de que concurre una obligación presente como consecuencia de un acontecimiento pasado, obliga a distinguir al intérprete entre las provisiones por responsabilidades y las provisiones por pérdidas de explotación futuras. Estos dos tipos de provisiones se diferencian, como ya adelantamos, en la concurrencia, o no, de una obligación presente (nacida legalmente o sólo causada económicamente) en la primera modalidad. Por lo tanto, en la provisiones por pérdidas de explotación futuras, no

287. En este sentido se ha manifestado reiteradamente el Prof. VICENT: VICENT CHULIÁ, Francisco «Las cuentas anuales». En *La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*. Madrid: Civitas, 1987, pg. 245. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades...*, op. cit., pg. 164.

puede hablarse, en el momento de dotar la provisión, de ningún género de obligación presente²⁸⁸.

Pues bien, la introducción de la normativa IAS en las cuentas individuales de las empresas españolas aclararía, definitivamente, una situación anómala en nuestro Derecho Contable. El primer requisito exigido por IAS para la dotación de una provisión para riesgos y gastos (existencia de una obligación presente como consecuencia de un acontecimiento pasado) excluye, en términos absolutos, la posibilidad de dotación de provisiones para pérdidas de explotación futuras. Por si no fuera suficiente, a estos efectos, la existencia del concepto general de provisión, IAS 37, 63-65 se encarga de aclarar la imposibilidad de dotar provisiones para pérdidas de explotación futuras, con la única excepción de las que puedan dotarse para hacer frente a contratos onerosos, es decir, aquellos en que los beneficios esperados del contrato son inferiores a los gastos que el mismo va a obligar a contraer (IAS 37, 66-69). Nuestro Derecho Contable, como ha reconocido el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, permite la dotación de provisiones para pérdidas de explotación futura. En este sentido, indica el referido informe: *«Esta es una partida equívoca, que ha dado lugar a muchos excesos, porque la definición, extraída directamente de la Cuarta Directiva, da a entender que puede recoger cualquier gasto o pérdida probable o cierta, con tal de que se especifiquen de forma suficiente. Con esta escueta redacción, que procede de las dificultades para poner de acuerdo a los países de la Unión Europea cuando se discutió el texto, cualquier deuda o pérdida futura, por ejemplo, puede ser objeto de contabilización como gasto y, correlativamente, como pasivo, con la sola condición de que pueda resultar identificable. Esta confusión ha sido llevada al resto de los desarrollos reglamentarios y, de forma literal, se encuentra en el texto del Plan General de Contabilidad. La solución, como cautela para evitar los abusos a la hora de dotar provisiones de este tipo, puede encontrar-*

288. En este sentido, en la doctrina alemana: HERZIG, Norbert. «Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz. Ausgewählte Fragen zur Bilanzierung von Rückstellungen». En *Probleme des Steuerbilanzrechts*, hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pgs. 202-203. LAMBRECHT, Claus. En KIRCHHOFF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rdnr. D 111. Erg. Lfg., Mai 1993. GROH, Manfred. «Drohverlustrückstellungen nach HGB und IAS». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 207-208. THIEL, Jochen. «Objektivierung der Gewinnermittlung. Wertaufholung und Einschränkung von Rückstellungen». En *Steuerberater-Jahrbuch*, núm. 49, 1997/1998, pg. 321. MOXTER, Adolf. «Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz». En *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pg. 513. WEBER-GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (y otros). *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 5 Rz. 351; 451. MOXTER, Adolf. *Bilanzrechtsprechung*. 5. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, pgs. 139-140, aunque en este trabajo los criterios de distinción no resultan del todo claros. CLEMM, Hermann; ERLE, Bernd. En BUDDÉ, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar...*, op. cit., § 249, Anm. 51. BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stephan. *Bilanzen...*, op. cit., pgs. 372-374.

se en la aplicación estricta del concepto de pasivo contenido en el Marco Conceptual, tal como se desarrolla, además, en la ya citada Norma Internacional 37, relativa a las provisiones y a los activos y pasivos contingentes: deuda u obligación de la entidad, surgida como consecuencia de transacciones o hechos pasados, para cuya satisfacción es probable que la entidad se desprenda de recursos o preste servicios que incorporen la obtención de rendimientos futuros. Con ello se evitaría la calificación como deuda de ciertas situaciones que probablemente surgirán en el futuro, pero que en el momento presente no son de ninguna manera pasivos para la sociedad, por lo que bastaría una mención en la memoria».

Si, como concluimos al estudiar los ámbitos de conflicto en el seno de las provisiones, éstas resultan contrarias a la finalidad propia del Balance Fiscal sólo cuando supongan el adelantamiento de un gasto o pérdida futura respecto del momento de su causación económica, parece bastante evidente que la introducción de la normativa IAS en las cuentas individuales de las empresas españolas, reducirá, notablemente, los ámbitos de conflicto en el reconocimiento de pasivos. Quedaría por resolver, sin embargo, el problema de las provisiones por pérdidas de explotación futuras en los contratos onerosos que, suponen, sin duda, el adelantamiento de la deducibilidad de una pérdida respecto del momento de su causación económica. En todo caso, la solución interpretativa expuesta en el segundo capítulo de este trabajo para este tipo de provisiones será plenamente aplicable a las pérdidas de explotación futura en contratos onerosos para la que IAS 37 permite la dotación de una provisión.

c) Las reglas de valoración (revalorizaciones por valor razonable). Uno de los cambios esenciales que impondría la asunción de la normativa IAS en las cuentas individuales vendría representado por la introducción de nuevos criterios de valoración. Conforme a la finalidad preferente de las Normas Internacionales de Contabilidad (información objetiva de los inversores actuales y potenciales) el mantenimiento del coste histórico, como criterio único de valoración del activo, podría implicar contradicciones notables entre las normas y el objetivo del sistema. Por esa razón, IAS ha previsto, para determinados activos, un criterio de valoración distinto: el valor razonable. Este valor que (IAS 39,9) define como aquél por el que un activo o un pasivo podría intercambiarse entre partes informadas y experimentadas en una transacción libre (independiente de terceros)²⁸⁹ se asemeja, como puede deducirse de la definición transcrita, al concepto tradicional de valor de mercado que, habitualmente, maneja el Derecho Tributario²⁹⁰.

289. Tomo la traducción de YEMBRA CEMBORAIN, Raúl Óscar (dir.). *Normas Internacionales de Contabilidad...*, op. cit., pg. 275.

290. En efecto, el artículo 15.2 *in fine* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades define el valor de mercado como aquel que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Como ya hemos indicado, las Normas Internacionales de Contabilidad no prevén una separación definitiva del coste histórico para todos los elementos patrimoniales y, lo que es más importante para nuestro estudio, ni siquiera cuando permiten la valoración de los activos conforme a su valor razonable, los efectos que para el resultado del ejercicio se derivan de la revalorización son los mismos. Así, para determinados elementos patrimoniales, la revalorización del activo que pueda suponer la aplicación del criterio del valor razonable, se abonará, directamente, a una cuenta de reservas por revalorización incluida dentro del patrimonio neto. Sin embargo, en otros casos, la normativa IAS permite la inclusión en el resultado del ejercicio de la revalorización del activo. Veamos los distintos supuestos de forma resumida: 1) Revalorizaciones que se abonan contra cuentas de reservas. (sin influencia sobre la cuenta de pérdidas y ganancias). IAS 16 (*Property, plant and equipment*)²⁹¹ e IAS 38 (*Intangible assets*)²⁹² han previsto, para el inmovilizado material e inmaterial, respectivamente, un sistema de revalorización (*revaluation*) (IAS 16.29) e (IAS 38.64). En principio, estas revalorizaciones, que se harán por el valor razonable, se abonan contra una cuenta de reservas de revalorización (IAS 16.37) (IAS 38.76) y carecen, por lo tanto, de efectos sobre el resultado de ejercicio. 2) Revalorizaciones que se abonan (o pueden abonarse) contra la cuenta de pérdidas y ganancias. Estas revalorizaciones se limitaban, hasta hace poco tiempo, a los instrumentos financieros; sin embargo, en los dos últimos años, puede observarse una tendencia a permitir la revalorización con efectos sobre el resultado del ejercicio de activos de carácter no financiero cuya valoración ha estado dominada, tradicionalmente, por el criterio del coste histórico. De esa manera podemos decir que IAS permite la revalorización de activos por valor razonable para tres grupos de activos:

a) Instrumentos financieros (IAS 39. *Financial Instruments: Recognition and Measurement*)²⁹³.

- b) Propiedad de (o para) la inversión (IAS 40: *Investment Property*)²⁹⁴.
- c) Productos agrarios (IAS 41: *Agriculture*)²⁹⁵.

La doctrina española que, hasta el momento, se ha pronunciado sobre las relaciones entre las Normas Internacionales de Contabilidad y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se muestra contraria a permitir el gravamen de las revalorizaciones por valor razonable, aconsejando que éstas se graven cuando se transmitan los activos correspondientes. No se han aportado razones de excesivo peso para mantener esa posición, pero parece existir una idea común, en el sentido de que el gravamen de las revalorizaciones de activo por valor razonable implica una «anticipación de gravamen»²⁹⁶. En la misma línea, aunque con argumentos más definidos, la doctrina alemana también se ha mostrado reacia al gravamen de las revalorizaciones por valor razonable. De un lado, se ha alegado que la inclusión como beneficio gravable de estas revalorizaciones conduce al gravamen de «beneficios no realizados» contrario, por

principalmente con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro inmediato; (ii) es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o (iii) se trata de un derivado (excepto un derivado que haya sido designado como instrumento de cobertura y cumpla las condiciones para ser eficaz). 2) Activos financieros disponibles para la venta son activos financieros no derivados que se designan específicamente como disponibles para la venta, o que no son clasificados como (a) préstamos y partidas a cobrar (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento o (c) activos financieros contabilizados al valor razonable con cambios en resultados. Se trata pues de una categoría residual. La pérdida o ganancia en un activo o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados, se reconocerá en el resultado del ejercicio (IAS 39, 55). La pérdida o ganancia en un activo disponible para la venta, se reconocerá directamente en el patrimonio neto, a través del estado de cambios en el patrimonio neto (IAS 39, 55).

- 294. (IAS 40.3) define la propiedad para inversión como la «propiedad» (suelo o edificación) poseída (por el propietario o bajo arrendamiento financiero) para obtener rentas o en expectativa de revalorización (IAS 40.24) permite, como opción, una valoración a coste histórico o según valor razonable. Elegido el sistema de valor razonable las revalorizaciones deberán llevarse a la cuenta de pérdidas y ganancias (IAS 40.28).
- 295. (IAS 41, 26 a 29) imponen la valoración según valor razonable de los activos biológicos (plantas o animales vivos) y los productos agrícolas (producto obtenido o recolectado por la empresa de un activo biológico). Tanto las revalorizaciones de activos biológicos (IAS 41.26) como la de los productos agrícolas (IAS 41.28) tendrán influencia en el resultado de ejercicio.
- 296. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Elena; MARTÍNEZ ARIAS, Antonio; ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago. «Reforma contable y relación contabilidad-fiscalidad...», *op. cit.*, pg. 83. Informe de la Subcomisión para el estudio de las relaciones contabilidad fiscalidad, pg. 506. CORONA ROMERO, Enrique. «Reforma contable y fiscalidad». En *Partida Doble*, núm. 136, 2002, pg. 97. NAVARRO FAURE, Amparo. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea...», *op. cit.*, pgs. 32-33, de forma menos rotunda.

291. Regulación del inmovilizado material.

292. Regulación de los activos inmatrimoniales.

293. IAS 39 (en la versión adoptada por Reglamento 2086/2004) distingue cuatro categorías de instrumentos financieros: (a) préstamos y partidas a cobrar (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento (c) activos financieros contabilizados al valor razonable con cambios en resultados y (d) activos financieros disponibles para la venta. Sólo los dos últimos permiten la revalorización por valor razonable pues, tanto los préstamos y partidas a cobrar como las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valoran al coste amortizado utilizando el método del tipo de interés efectivo. Así, debemos centrarnos en los que sí admiten la valoración por valor razonable: 1) Los activos financieros contabilizados al valor razonable con cambios en resultados se definen como un activo financiero o un pasivo financiero que cumpla alguna de las siguientes condiciones: (a) Se clasifica como mantenido para negociar. Un activo o pasivo financiero se clasificará como mantenido para negociar si: (i) se adquiere o se incurre en él

definición, al principio de capacidad económica²⁹⁷. Además, se fundamenta el rechazo a estos nuevos criterios valorativos, en la falta de objetividad en la determinación de valores de mercado, frente al tradicional sistema del coste histórico, en el que las plusvalías, lejos de requerir una estimación en cada ejercicio, sólo repercutirían en el resultado de ejercicio, si concurría un acto de transacción que sirviera como base para la determinación del valor de transmisión y, por diferencia con el coste histórico, del beneficio o pérdida real²⁹⁸.

A mi juicio, el problema del posible gravamen de las revalorizaciones, que en virtud del criterio del valor razonable, imponen las Normas Internacionales de Contabilidad, se enmarca dentro de uno más amplio que, desde hace algún tiempo, viene ocupando a la doctrina tributaria de forma preferente: el gravamen de los beneficios no realizados.

En el segundo capítulo de este trabajo tuvimos ocasión de pronunciarnos sobre la relación entre los principios de realización y de capacidad económica al estudiar la tendencial diversidad de finalidades de los Balances Mercantil y Fiscal. Y llegamos a la conclusión de que dicho principio, con reflejo en el reconocimiento de partidas (concepto de activo) y en su valoración (criterio del coste histórico) era, en líneas generales, plenamente compatible con el de capacidad económica. La objetivación que implica la anotación de beneficios sólo en el caso de que se hayan puesto de manifiesto en un acto de transacción de mercado nos parecía, en aquel momento, y nos sigue pareciendo, especialmente adecuada para conseguir que la base imponible sea reflejo de la capacidad económica actual a la que se orienta el Balance Fiscal. El problema que se nos plantea ahora es distinto, pero se relaciona directamente con el anterior. Se trata, en definitiva, de dilucidar si el gravamen de beneficios «no realizados» que, en principio, puede implicar la llevanza a la cuenta de pérdidas y ganancias de las revalorizaciones por valor razonable es, o no, conforme con el principio de capacidad económica.

297. FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. *Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards...*, op. cit., pg. 1512. HERZIG, Norbert. *Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 114. HENNRICHS, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, op. cit., pg. 316. «Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft». *Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts...*, op. cit., pg. 2379. GROTHERR, Siegfried; JOREWITZ, Gitta. *Einflüsse der internationalen Rechnungslegung...*, op. cit., pgs. 148-149. SCHÜTZ, Robert. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG - ein Fossil?* Münster: LIT, 2002, pg. 243. STRUNK, Günther. *Das Ende der Maßgeblichkeit?*..., op. cit., pg. 402.

298. «Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft». *Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts...*, op. cit., pg. 2379, aunque no terminan de dejar claro si el déficit de objetividad obedece a la utilización del criterio del valor razonable o a los derechos de opción contable que contiene el sistema IAS. HENNRICHS, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, op. cit., pg. 316. STRUNK, Günther. *Das Ende der Maßgeblichkeit?*..., op. cit., pg. 402.

La doctrina se viene manifestando en contra del gravamen de beneficios no realizados, con argumentos de distinto peso. La discusión sobre el gravamen de estos beneficios se encuentra muy relacionada con los distintos conceptos de renta que se han manejado en la Hacienda Pública. En efecto, superada la llamada teoría de las fuentes (*Quellentheorie*) que, como es sabido, excluía los incrementos de patrimonio del concepto de renta, una de las discusiones fundamentales, a lo largo del pasado siglo, se centró, precisamente, en la inclusión de los incrementos de patrimonio no realizados en dicho concepto. De ese modo, frente al concepto amplio de renta sostenido en Alemania y Estados Unidos por SCHANZ, HAIG y SIMÓN²⁹⁹, como valor monetario del incremento neto de la capacidad de consumo de un individuo durante un período de tiempo³⁰⁰, desde una óptica esencialmente jurídica se proponen diversas restricciones a este concepto por razones de diversa índole. Una de las limitaciones más relevantes a este concepto extenso de renta es, precisamente, la eliminación del gravamen de los incrementos patrimoniales no realizados. La teoría de la renta puesta de manifiesto en el mercado (*Markteinkommenstheorie*), atribuida generalmente a NEUMARK³⁰¹, impediría la inclusión, bajo el concepto de renta, de los incrementos de patrimonio que no se hayan puesto de manifiesto en el mercado. Las críticas que desde el Derecho Tributario y la doctrina financiera se han formulado al gravamen de los beneficios no realizados se repiten de forma insistente:

1) El gravamen de los beneficios no realizados podría desembocar en situaciones de iliquidez que, a la postre, obligarían al sujeto pasivo a realizar la ganancia para pagar el impuesto³⁰². La mejor doctrina española rechaza este argu-

299. La bibliografía alemana y anglosajona sobre el concepto de renta en la Hacienda Pública (y en el Derecho Tributario) es inabarcable. Un excepcional resumen sobre la evolución y fundamentos del concepto de renta puede verse en: KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 2 A275-A379.

300. ALBI, Emilio (y otros). *Teoría de la Hacienda Pública*. 2ª edición. 2ª reimpresión. Barcelona: Ariel, 1999, pg. 405.

301. Ver en este sentido: KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit., § 2 A 363.

302. El argumento se repite en la doctrina de forma insistente. En España: PALAO TABOADA, Carlos. «La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria». En *Hacienda Pública Española*, núm. 9, 1971, pgs. 66-67. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. «Los incrementos derivados de participaciones en FIAMM en el Impuesto sobre Sociedades: una interpretación del art. 73 de la Ley 43/1995». En *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1998, pg. 5, referido exclusivamente el problema concreta de la revalorización de las participaciones en FIAMM pero utilizando el mismo argumento. Entre los hacendistas: ALBI, Emilio (y otros). *Teoría de la Hacienda Pública...*, op. cit., pg. 407. En la doctrina alemana: TIPKE, Klaus. «Rechtfertigung des Themas: Ziel der Tagung». En *Gewinnrealisierung im Steuerrecht*. Ruppe (Hrsg.). Köln: Otto Schmidt, 1981, pg. 5, aunque admitiendo la posibilidad de gravar beneficios no realizados como *ultima ratio* para evitar el diferimiento de gravamen de las plusvalías. KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht...*, op. cit., pg.

mento aduciendo que la propia normativa del impuesto impone el gravamen de beneficios no líquidos³⁰³. La Ley 43/1995, ha ampliado los supuestos en los que se permite el gravamen de beneficios no líquidos, ya sea en virtud de criterios de valoración propios del Balance Fiscal (valoración por el valor norma de mercado de determinados elementos patrimoniales según el artículo 15.2 del TRLIS)³⁰⁴ o porque las propias normas contables permiten la inclusión en el beneficio de ingresos o plusvalías no realizadas (imputación de ingresos conforme al método del porcentaje de realización para las obras realizadas por encargo y con contrato en las empresas constructoras o anotación como ingreso financiero de la diferencia entre el valor liquidativo y el histórico de las participaciones en Fondos de Inversión en activos del mercado monetario). Sin embargo, el hecho de que, en determinados supuestos, se permita el gravamen de beneficios no realizados no puede servir como argumento frente a la idea de que dicho gravamen pueda obligar al sujeto pasivo a liquidar los bienes revalorizados para hacer frente al impuesto. Con razón, podrían alegar los que esgrimen el argumento de la iliquidez que la aceptación en el Balance Fiscal de las revalorizaciones por valor razonable implicaría un aumento de las situaciones de gravamen de beneficios no realizados a las que, *prima facie*, consideran nocivas.

Existe un argumento más sólido para hacer frente a esta idea que ha sido tímidamente expuesto en la doctrina alemana³⁰⁵. La remisión que el artículo 10.3 TRLIS realiza a la normativa contable, así como la de todos los Estados que han configurado un sistema de determinación material, implica la asunción, en el Balance Fiscal, de un modelo radicalmente alejado del principio de caja. Los

270. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 14. völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 1994, pg. 323. FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. *Wieder die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards...*, *op. cit.*, pg. 1512, proponiendo la introducción de mecanismos para compensar el gravamen de beneficios no realizados como ayudas ilimitadas de liquidez para el pago del impuesto. MOXTER, Adolf. *Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip...*, *op. cit.*, pg. 160. HENNRICH, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, *op. cit.*, pgs. 316-317. EULER, Roland. *Paradigmenwechsel im Handelsrechtlichen Einzelabschluss...*, *op. cit.*, pg. 878. SCHÜTZ, Robert. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, *op. cit.*, pg. 243. SCHNEIDER, Dieter. «Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?». En *Betriebs-Berater*, 2003, pgs. 301-302, haciendo referencia a la necesidad de ayudas a la liquidez para el pago de impuestos.

303. En concreto la Prof. COMBARROS VILLANUEVA hace referencia, bajo la Ley 61/1978, a los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto mediante transmisión lucrativa y a la cancelación de deudas. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio. Análisis contable y jurídico-tributario*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1987, pgs. 335-336.

304. A estos supuestos deben añadirse también los previstos en el artículo 17 del TRLIS.

305. En el sentido aquí expuesto en la doctrina alemana: DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip...*, *op. cit.*, pgs. 151-152.

sistemas contables se basan en la idea de la periodificación (de ingresos y gastos de beneficios y pérdidas) conforme al principio del devengo. Este modelo evita una imputación temporal basada en flujos líquidos de entrada y salida y se orienta, como imponen las normas contables y fiscales, a la corriente de bienes y servicios. Se puede sostener, como vimos en el segundo capítulo de este trabajo que hacían ciertos sectores de la doctrina alemana, que el modelo de Balance que mejor refleja las exigencias del principio de capacidad económica es el de la cuenta de ingresos y gastos sobre la base del principio de caja, pero, lo que no parece acertado es, desde la óptica de un sistema de periodificación, rechazar una imputación temporal de beneficios e ingresos por el hecho de que éstos, en el momento mismo de la imputación, no supongan también una corriente monetaria o financiera. Es más, si se analiza el propio régimen de imputación de los beneficios e ingresos realizados, puede advertirse que el ejercicio de imputación temporal del ingreso o el beneficio puede diferir de aquél en que existe una afluencia de medios líquidos a la empresa. Sólo puede garantizarse la coincidencia total entre la imputación temporal y la afluencia de medios líquidos si se sigue un sistema estricto de caja. Por lo tanto, las críticas que se vierten sobre el gravamen de beneficios no realizados deberían imputarse, en todo caso, al hecho de que el Balance Fiscal se base en la idea de periodificación.

Para apuntalar definitivamente el rechazo al argumento de la falta de liquidez debe tenerse en cuenta otro extremo. Rechazar el gravamen de beneficios no realizados sobre la base de que, en algunos casos, la empresa puede llegar a situaciones de iliquidez que le obliguen a enajenar un activo para pagar el impuesto, supone adoptar una solución legislativa que, como mínimo, puede calificarse como tremendista. Pueden existir supuestos en los que, efectivamente, se dé una situación real de iliquidez. Pero la solución no es impedir el gravamen de beneficios no realizados de forma genérica, sino arbitrar sistemas y medios de compensación particulares. No es este el momento de proponer un diseño definitivo de esas medidas, pero podría pensarse en algún sistema que permitiera el diferimiento en aquellos casos en los que el resultado positivo esté integrado exclusivamente por beneficios no realizados³⁰⁶.

2) La segunda crítica, y quizás también la más sólida que se ha formulado al gravamen de los beneficios no realizados, pone en duda la objetividad de las valoraciones de elementos patrimoniales necesarias para determinar el incre-

306. Sobre los mecanismos para compensar la hipotética falta de liquidez en el gravamen de plusvalías no realizadas se ha manifestado en la doctrina española AGULLÓ AGÜERO: AGULLÓ AGÜERO, Antonia. «Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, pg. 45 (nota 65).

mento patrimonial gravado. En un sistema tradicional, en el que sólo se graven los beneficios o incrementos realizados, dicho beneficio se determinará por la diferencia entre el coste histórico (menos la amortización acumulada) y el valor de transmisión, que se habrá puesto de manifiesto en virtud de un acto de transacción en el mercado. De ese modo, la determinación del valor actual del elemento patrimonial que genera el beneficio no requiere género alguno de estimación pues el propio acto de transacción lo pone de manifiesto con toda claridad. Si se analizan aquellos supuestos en los que se gravan beneficios no realizados, es evidente que no existe un valor de transmisión que se ponga de manifiesto como consecuencia de un acto de transacción y, en esa medida, el valor razonable, así como cualquier valor de mercado no realizado, requiere una estimación.

Esta necesidad, que puede, por sí sola, implicar problemas de objetividad de las cuentas anuales, despliega un efecto esencial, que se pone de manifiesto, de forma diversa, aunque con notable cercanía, tanto en el Balance Mercantil como en el Fiscal. En el Balance Mercantil entiende la doctrina que la inseguridad sobre el valor razonable, conforme al que se determina el beneficio no realizado, puede dar lugar a la determinación de un resultado ficticio (superior al real) que permita la distribución de un dividendo que descapitalice a la sociedad, minorando pues la cifra de garantía de los acreedores³⁰⁷. Desde una perspectiva fiscal, la posibilidad de que la revalorización desemboque en un beneficio ficticio, ha conducido a amplios sectores de la doctrina a denunciar, en el gravamen de beneficios no realizados, la posible afectación de la «sustancia

307. En este sentido se ha pronunciado la doctrina mercantil: HEUER, Gerhard; HERMANN; Carl. RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer...*, op. cit., § 5 Anm. 49 s [1] in fine. Lfg. 104 juli 1973. MOXTER, Adolf. «Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1983, pg. 304, haciendo referencia al principio de realización en general. MOXTER, Adolf. *Das Realisationsprinzip – 1884 und heute...*, op. cit., pg. 1783. HOMMEL, Michael; BERNDT, Thomas. «Neue Entwicklungen in der Jahresabschlussrichtlinie: Bewertung zum Fair Value». En *Betriebs-Berater*, 2000, pg. 1189. MOXTER, Adolf. *Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip...*, op. cit., pg. 158, haciendo referencia al método del porcentaje de realización en los contratos de larga duración, pero en un sentido idéntico al aquí descrito. HERZIG, Norbert. *Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 114. EKKENGA, Jens. «Neuordnung des Europäischen Bilanzrechts für börsennotierte Unternehmen: Bedenken gegen die Strategie der EG-Kommission». En *Betriebs-Berater*, 2001, pg. 2366, aunque de modo no del todo rotundo. KLEY, Karl-Ludwig. «Die Fair Value-Bilanzierung in der Rechnungslegung nach den International Accounting Standards». En *Der Betrieb*, 2001, pg. 2259, haciendo referencia primordial a la «volatilidad» de los mercados de capitales. ERNST, Christoph. *Zeitwertbilanzierung für Finanzinstrumente...*, op. cit., pg. 248. STRUNK, Günther. *Das Ende der Maßgeblichkeit?...*, op. cit., pgs. 401-402.

patrimonial» de la empresa y la puesta en peligro de las propias fuentes de renta de la misma³⁰⁸.

La crítica a la inseguridad de los valores no realizados adolece, una vez más, de un cierto radicalismo. Si lo que se pretende es negar la viabilidad de un concepto de renta que incluya, en todo caso, las revalorizaciones no realizadas de todos los elementos patrimoniales del Balance Fiscal, no puedo sino mostrar mi total acuerdo con la crítica expuesta. En efecto, la naturaleza de los diversos elementos patrimoniales del Balance impide, en cada ejercicio, una nueva valoración de los mismos, conforme a sus respectivos valores de mercado, no sólo desde una perspectiva de mera practicabilidad, sino, sobre todo, atendiendo a la inseguridad connatural a cualquier estimación de valores. Lo que no parece admisible es que esta idea, válida, repito, en términos generales, se extienda a todos los elementos patrimoniales del Balance Mercantil y Fiscal. Al estudiar la conveniencia de que las revalorizaciones por valor razonable resulten gravadas en el Impuesto sobre Sociedades, debe tenerse en cuenta, en todo momento, una idea fundamental: el sistema IAS sigue, como regla general, el principio del coste histórico y, sólo para determinados activos y pasivos, permite las revalorizaciones, siendo aún más restringidos los casos en que permite que la revalorización pueda tener efecto sobre el resultado de ejercicio. Además, las instituciones comunitarias, en el proceso de introducción paulatina del sistema de contabilidad por valor razonable en el Derecho Europeo de Balances, están

308. En Alemania: VOGEL, Klaus. «Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutsche Aussensteuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1974, pgs. 193 y 199. TIPKE, Klaus. *Rechtfertigung des Themas...*, op. cit., pgs. 4-5. LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1988, pg. 174. PEZZER, Heinz-Jürgen. «Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung». En *Probleme des Steuerbilanzrechts. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pg. 22. HOMMEL, Michael; BERNDT, Thomas. *Neue Entwicklungen in der Jahresabschlussrichtlinie...*, op. cit., pg. 1189, haciendo referencia exclusivamente a la inseguridad del beneficio no realizado. KÜTING, Karlheinz; KESSLER, Harald. «Einige Bemerkungen zum Verhältnis von Imparitätsprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit». En *Steuern und Bilanzen*, 2000, pg. 23. HERZIG, Norbert. *Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung...*, op. cit., pg. 113. HENNRICHS, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige...*, op. cit., pg. 316. «Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft». *Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts...*, op. cit., pg. 2379. SCHÜTZ, Robert. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz...*, op. cit., pg. 199. En España se ha hecho referencia a este argumento, en algunas ocasiones, de forma no del todo explícita (PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital...*, op. cit., pg. 66) y en otras, a efectos exclusivamente críticos (COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pgs. 336-338).

mostrando una gran cautela en relación al tipo de activos respecto a los que se permiten las revalorizaciones. Prueba de ello es, precisamente, el Considerando 12 de la Directiva 2001/65/CEE (Directiva sobre valor razonable) en el que se señala: «La contabilidad por el valor razonable sólo debe ser posible para las partidas sobre las que existe un consenso internacional bien desarrollado en cuanto a la pertinencia de la contabilidad por el valor razonable. En la actualidad existe un consenso en el sentido de que la contabilidad por el valor razonable no debe aplicarse a todos los activos y pasivos financieros, por ejemplo no debe aplicarse a la mayor parte de los relativos a la cartera bancaria (banking book)».

Esta cautela especial, a la que hacemos referencia, puede comprobarse en la regulación que da IAS a los activos considerados, por naturaleza, más adecuados para experimentar revalorizaciones por valor razonable: los instrumentos financieros. De entre los mismos, IAS 39, como ya vimos, sólo permite la revalorización de los activos financieros contabilizados al valor razonable con cambios en resultados y de los disponibles para la venta.

Con las ideas aportadas hasta el momento, creo que pueden alcanzarse algunas conclusiones sobre la conveniencia, desde la óptica del principio de capacidad económica, de gravar determinadas revalorizaciones. En todo este tema, subyace un conflicto entre las exigencias de conservación de la estructura propia del sistema tributario (impedir que en un impuesto sobre la renta se grave la sustancia patrimonial³⁰⁹) y las exigencias del gravamen de la capacidad económica actual (correcta periodificación de ingresos, gastos, beneficios y pérdidas). En la mayor parte de los casos, en los que determinar la existencia de un beneficio, y su imputación al período, es poco menos que imposible, lo más razonable es esperar al momento de la realización mediante un acto de transacción para gravar la plusvalía. Es obvio que el principio de gravamen de la capacidad económica actual resulta francamente perjudicado, pues se imputa el beneficio total al período impositivo de la realización, con independencia de los distintos momentos de su causación económica. Y en este punto la pregunta es: ¿si la ciencia contable, y los organismos emisores nacionales e internacionales han llegado, después de casi un siglo de contabilidad a coste histórico, a la conclusión de que para determinados activos, y en determinados contextos, es posible determinar qué parte del beneficio es imputable a cada ejercicio en

309. En este sentido creo que DAUBER ha acertado plenamente al sostener que: «La necesidad de gravar sólo beneficios realizados, [...] no deriva del peligro, constitucionalmente prohibido por el artículo 14 GG, de hacer tributar la sustancia patrimonial sino de la correspondiente trasmutación de la magnitud renta. Como ya dijimos, si se gravaran los beneficios no realizados el Impuesto sobre la Renta se convertiría en un Impuesto real sobre el patrimonio». DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip...*, op. cit., pg. 130.

el que el elemento patrimonial permanece en el patrimonio de la empresa, qué motivo hay para negar eficacia fiscal a esos criterios? Si la existencia de mercados fiables y transparentes puede garantizar, con relativa fiabilidad, la maduración no realizada de un beneficio en un determinado período impositivo, no tiene sentido sacrificar el gravamen de la capacidad económica actual, en pro de una, más que improbable, alteración de la estructura del sistema tributario (lo más normal será que se esté gravando un beneficio real, y no la sustancia patrimonial de la empresa)³¹⁰.

El verdadero problema de las revalorizaciones no reside tanto, en el gravamen de beneficios no realizados *per se*, como en la naturaleza de los activos que se revalorizan con efectos sobre la cuenta de pérdidas y ganancias. Porque existe una tendencia en las Normas Internacionales de Contabilidad a extender paulatinamente el sistema del valor razonable a gran cantidad de activos³¹¹. Mientras esos activos puedan relacionarse con mercados fiables y transparentes, podrá determinarse el valor razonable del activo, al final del ejercicio, con un grado suficiente de corrección. Sin embargo, en la medida en que empieza a permitirse la revalorización de activos en los que no concurra esa posibilidad, el peligro de afectación a la sustancia patrimonial y de gravamen de una capacidad económica no actual irá siendo mayor. En todo caso, y como debe ocurrir en general en todos los aspectos relativos a la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad en el régimen de determinación de la base imponible, el legislador y, en su defecto, el intérprete deberán estar atentos a los diversos tipos de activos que permitan la revalorización, a efectos de recoger, o no, los ajustes extracontables correspondientes.

310. Esta idea ha sido adelantada, de forma más o menos explícita por la doctrina española, al hacer referencia al problema del gravamen de los beneficios no realizados en general. PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital...*, op. cit., pg. 66. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pgs. 336-337. En este sentido se ha pronunciado DAUBER recientemente en la doctrina alemana, sosteniendo, en algunos casos, una interpretación flexible (¿económica?) del concepto de realización que impida sistemáticamente, su identificación, a efectos jurídicos, con la concurrencia de un acto de transacción. DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip...*, op. cit., pgs. 149-153.

311. Esta tendencia ya ha sido detectada por la doctrina alemana que apunta los problemas a los que puede dar lugar la extensión del sistema del valor razonable a activos de carácter no financiero. BAETGE, Jörg; ZÜLCH, Henning; MATENA, Sonja. «Fair Value-Accounting—Ein Paradigmenwechsel auch in der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung?». En *Steuern und Bilanzen*, 2002, pg. 365.

4. LA UBICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA DEL RESULTADO CONTABLE EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA: LA INEXISTENCIA DE UN ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

A lo largo de este trabajo hemos sostenido, en diversas ocasiones, que la determinación administrativa del resultado contable integra una facultad de la potestad liquidatoria o, dicho en otros términos, no es más que una manifestación de dicha potestad que recae sobre las normas de origen contable que, por imposición del artículo 10.3 TRLIS, integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Esta plena integración en la potestad liquidatoria aclara muchas dudas en torno a la efectiva determinación del resultado contable y sirve, a la vez, para encuadrar, correctamente, los estudios procedimentales en torno al Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, lo que primero que debe quedar claro es que la legislación vigente no ha establecido un acto administrativo de determinación del resultado contable. Por el contrario dicha determinación, se incluye en el acto de liquidación correspondiente del Impuesto sobre Sociedades. La Administración se limita a aplicar la normativa contable (que integra el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades) para operar el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica. Como ha sostenido nuestra mejor doctrina, la determinación de la deuda tributaria se ve precedida por la realización de toda una serie de actividades y operaciones de muy distinta naturaleza que, o bien se plasman en actos administrativos previos al acto de liquidación, o se integran como contenido incidental de éste³¹². Pues bien, la determinación del resultado contable por la Administración pertenece, precisamente, a este segundo conjunto de actos. La determinación del resultado contable supone la realización de todo un conjunto de actuaciones de aplicación de normas (contables) que se orienta a la liquidación del tributo. Se podría haber configurado un acto separado, particular e impugnabile que abarcara exclusivamente la determinación del resultado contable. Es esta una posibilidad, bastante conocida en el ordenamiento jurídico alemán³¹³, y que sirve por igual a la seguridad jurídica y a la simplificación del procedimiento tributario. Sin embargo, el legisla-

dor ha preferido integrar todas estas operaciones de aplicación en el acto de liquidación. Y la incardinación, en el procedimiento de gestión tributaria, de la determinación administrativa del resultado contable resulta coherente, como no podía ser de otra forma, con el concepto de liquidación tributaria recogido en el artículo 101 de la LGT. Señala este precepto que «la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria».

Además de aclarar convenientemente la ubicación de la determinación administrativa del resultado contable, el hecho de que dicha determinación sea una facultad de la potestad liquidatoria permite establecer los límites de este trabajo. Hasta el momento nos hemos encargado de estudiar la facultad desde una óptica analítica, distinguiendo la competencia, el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica de la misma. Pero, en todo caso, el interés preferente de este tercer capítulo se ha centrado en estudiar cómo las características propias del régimen jurídico-material del Impuesto sobre Sociedades afectaban a las potestades administrativas de gestión que pueden ejercitarse respecto al Impuesto. Sin embargo, no hemos hecho alusión alguna al régimen estrictamente procedimental de la facultad de determinación del resultado contable. Y esa opción ha sido deliberada, en la medida en que, el régimen jurídico de las liquidaciones resultantes de una previa determinación del resultado contable no difiere, en absoluto, del régimen general de cualquier liquidación tributaria. En ese sentido, tanto el contenido del acto de liquidación, como la ulterior tramitación de las actas de la Inspección como, también, el régimen de reclamaciones económico-administrativas, no presentan especialidad alguna.

En su obra, ya clásica, sobre la liquidación en el ordenamiento tributario, afirmaba el Profesor RUIZ GARCÍA lo siguiente: «En las páginas que siguen, y salvo indicación expresa en contrario, nos referimos exclusivamente al acto administrativo de liquidación. No nos ocuparemos de las operaciones o actividades de liquidación, porque ésta, al agotar su contenido en el estudio y aplicación de las normas que regulan el aspecto material de los tributos y conducen a la determinación de la concreta deuda tributaria deben quedar, por razones metodológicas, al margen de un trabajo que, como el presente, analiza la estructura y función del acto administrativo de liquidación en su aspecto procedimental»³¹⁴. Pues bien, con las mismas razones, y también con intenciones metodológicas, nuestra opción es exactamente la contraria. Hemos afrontado el estudio de las operaciones o actividades (materialmente liquidatorias) que anteceden al acto de

312. RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La liquidación en el ordenamiento tributario...*, op. cit., pg. 117.

313. En efecto, y como excepción a la regla general establecida en el § 157 (2) AO, que establece la imposibilidad de impugnación separada del acto de liquidación de la determinación de los fundamentos de la imposición (*Feststellung der Besteuerungsgrundlagen*), los §§ 179 y 180 AO establecen los supuestos en los que es posible la determinación separada de los fundamentos de la imposición, toda vez que el § 351 (2) AO obliga a impugnar dichos actos (y no el acto subsiguiente de liquidación) cuando pretendan discutirse circunstancias, de toda índole, referidas al primero.

314. RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La liquidación en el ordenamiento tributario...*, op. cit., pg. 43.

liquidación. Nuestro interés se ha centrado en las especialidades que dichas operaciones presentan en el Impuesto sobre Sociedades y que se derivan, esencialmente, del principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil. El estudio del acto de liquidación, y de sus ulteriores vicisitudes, no integran, desde una perspectiva orgánica, el objeto de este estudio y ello aconseja no tenerlas en cuenta.

Conclusiones

A. LAS REGLAS BÁSICAS DE RELACIÓN ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS FISCALES EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (pgs. 21-69).

1ª La Ley 43/1995, de 27 de diciembre (vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) introdujo el principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil en nuestro sistema de imposición empresarial y, de ese modo, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades está integrado por normas de origen contable (a las que remite el art. 10.3 del TRLIS) y de origen fiscal (ajustes extracontables) (pgs. 24-26). De ese modo, la Ley 43/1995 supuso una innovación esencial, frente a su inmediata antecesora, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, a la que subyacía un sistema de Balance Fiscal autónomo (pgs. 26-38).

2ª Del propio enunciado del artículo 10.3 del TRLIS, así como de la finalidad propia de las normas de ajuste extracontable, se desprende, en nuestro ordenamiento, una segunda regla relativa al modelo de relación entre normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: la determinación formal. Conforme a la misma, las opciones equivalentes, reconocidas en los Balances Mercantil y Fiscal deben ejercitarse de forma concurrente en ambos (pgs. 39-57). Derivar la determinación formal del artículo 10.3 del TRLIS y no del 19.3 del mismo texto legal como propone la doctrina española mayoritaria implica toda una serie de ventajas teóricas y prácticas (pgs. 57-62).

3ª La introducción de los principios de determinación material y formal en la Ley 43/1995 origina la necesidad de reconocer a la Administración Tributaria la posibilidad de aplicar normas de origen contable, en la medida en que éstas integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Fruto de esa necesidad es la facultad de determinación del resultado contable recogida en el artículo 143 del TRLIS (pgs. 63-69).

B. LOS FINES DIVERSOS DE LOS BALANCES MERCANTIL Y FISCAL Y LA FINALIDAD DEL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN MATERIAL. MATERIALES BÁSICOS PARA UNA PONDERACIÓN DE VALORES (pgs. 71-148)

4ª Los principios que rigen las relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal son un punto de partida que el intérprete de la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe limitarse a tener en cuenta como dato normativo básico. La formulación de juicios valorativos (positivos o negativos) sobre la determinación material y/o formal condicionan el análisis del sistema de relación e introducen, en la solución de sus problemas interpretativos, prejuicios inaceptables (pgs. 75-89).

5ª Las finalidades propias del régimen jurídico privado de las cuentas anuales (Balance Mercantil) y del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (Balance Fiscal) son diversas (pgs. 94-120). El Balance Mercantil protege el interés de los acreedores sociales evitando, mediante el principio de prudencia contable y sus concreciones normativas (reglas de activación, inclusión en el pasivo y valoración), la descapitalización de las sociedades (pgs. 95-110). El Balance Fiscal se orienta, por su parte, a la correcta periodificación de ingresos y gastos, conforme al principio del gravamen de la capacidad económica efectiva (pgs. 110-120).

6ª El principio de determinación material se fundamenta en exigencias de la simplificación tributaria al relevar a los sujetos pasivos del deber de rendir, por separado, un Balance Mercantil y otro Fiscal (pgs. 140-144). Constatar esta finalidad permite, de un lado, rechazar una tendencia casi unánime en la doctrina italiana (y también en la española) que ve en el principio de capacidad económica el fundamento de la determinación material (pgs. 121-140). De otro, cuando la finalidad de la determinación material (simplificación tributaria) y del Balance Fiscal (periodificación conforme al principio de capacidad económica) puedan entrar en conflicto, aporta elementos de juicio para la necesaria ponderación que deba realizarse. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y realizando la ponderación de forma abstracta, deberá primar la finalidad propia del Balance Fiscal (pgs. 144-148).

C. ÁMBITOS DE CONFLICTO ENTRE LAS FINALIDADES PROPIAS DEL BALANCE MERCANTIL Y DEL BALANCE FISCAL (pgs. 148-254)

7ª El principio de prudencia contable, y los subprincipios que de él mismo se infieren (realización y asimetría), pueden dar lugar, si sus consecuencias normativas se integran en el Balance Fiscal, a conflictos con la finalidad propia de este último, en la medida en que, en algunos casos, implican anticipación de gastos y pérdidas (diferimiento de gravamen) o postergación de ingresos y beneficios. Sin embargo, no puede afirmarse sin más que el principio de prudencia con-

table es contrario al de capacidad económica. Por el contrario, debe analizarse la normativa contable y, casuísticamente, determinar qué reglas pueden dar lugar a ámbitos de conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal.

8ª En ocasiones, los ámbitos de conflicto resultan meramente aparentes. En este sentido es posible, desde la lógica propia del Derecho de Balances, interpretar la normativa contable, de tal manera, que no dé lugar a conflictos con la finalidad propia del Balance Fiscal. A esta conclusión se ha llegado respecto al concepto de bien balanceable (pgs. 149-161), al de ayuda contable (pgs. 161-167) y a las revalorizaciones económicas por imagen fiel (pgs. 183-191). A igual conclusión se ha llegado respecto a algunas opciones contables cuyo ejercicio no podía dar lugar a la constitución de reservas ocultas, en la medida en que los principios contables (y señaladamente el de imagen fiel) reducían las opciones, imponiendo, precisamente, aquella que resulta conforme con la finalidad propia del Balance Fiscal. En este sentido nos hemos pronunciado respecto a las mal llamadas "opciones de activación" (pgs. 212-221), a la valoración de existencias con precio de adquisición o coste de producción no identificable de modo individualizado (pgs. 226-235) y a las conjeturas sobre el período de vida útil y el método de amortización del inmovilizado material (pgs. 235-246).

9ª En otros casos no es posible interpretar la normativa contable (desde la propia lógica del Derecho de Balances) de modo tal que desaparezca el conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal. En este caso puede decirse que existe un ámbito de conflicto real que podrá resolverse, en su caso, a través de los mecanismos interpretativos a los que haremos referencia más adelante. En este sentido nos hemos pronunciado en el trabajo respecto a algunas provisiones para riesgos y gastos (pgs. 168-176), a la no activación de los bienes de escaso valor (pgs. 218-221), a la activación de los gastos financieros para la determinación del valor de adquisición o del coste de producción del inmovilizado (pgs. 176-183) o a las reducciones de valor del activo circulante basadas en la apreciación comercial razonable (pgs. 221-226).

D. LA SUPERACIÓN DE LOS ÁMBITOS DE CONFLICTO MEDIANTE LA APLICACIÓN DE TÉCNICAS DE INTERPRETACIÓN Y/O INTEGRACIÓN (pgs. 254-310)

10ª La doctrina mayoritaria, en España, entiende el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades de un modo que en absoluto facilita la solución de los ámbitos de conflicto descritos por vías distintas al proceso constitucional (pgs. 255-260).

11ª La solución a los ámbitos de conflicto descritos viene dada, en muchos casos, por la posibilidad de subsumir el hecho de la realidad en la hipótesis nor-

mativa de dos normas; la contable y la fiscal. Existe por lo tanto una antinomia. En la medida en que la subsunción del hecho de la realidad en la hipótesis normativa de la regla contable provoca un conflicto con la finalidad propia del Balance Fiscal, la solución adecuada será, precisamente, calificar el hecho de la realidad conforme a la hipótesis normativa de la regla de ajuste extracontable (pgs. 273-310). La posibilidad de plantear antinomias será evidente en algunos casos, como por ejemplo la no activación de desembolsos de escaso valor cuando ésta fuese necesaria conforme al concepto general de activo (pgs. 274-275). En otros casos la operación será mucho más compleja. En el texto se proponen algunas vías de solución. Así, para resolver los ámbitos de conflicto generados por las normas de valoración contable, se apunta la posibilidad de interpretar de forma divergente los conceptos que la ley fiscal enuncia (sin redefinirlos) cuando éstos ya cuenten con una interpretación precisa en el Derecho Contable (*v. gr.* concepto de coste histórico) (pgs. 276-297). Del mismo modo, y para resolver conflictos referidos a las normas de imputación temporal (*v. gr.* provisiones por pérdidas de explotación futura) se acude a una tesis, ya defendida por algunos autores en nuestra doctrina, que consiste en afirmar que, a efectos de imputación temporal, el artículo 10.3 de la TRLIS no opera remisión alguna a las normas contables, siendo así que es el artículo 19 del TRLIS el que regula, de forma exhaustiva, dicha imputación (pgs. 297-307).

12ª La solución expuesta permite superar las contradicciones y errores dogmáticos en los que han incurrido otras vías aplicativas propuestas por la doctrina alemana (teoría de la remisión como incorporación; pgs. 260-266) y española (aplicación analógica de las normas de ajuste extracontable; pgs. 266-273).

E. LAS CONSECUENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DEL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN MATERIAL: LA FACULTAD ADMINISTRATIVA DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE (ART. 143 TRLIS) (pgs. 311-482)

13ª El principio de determinación material tiene como consecuencia, en lo relativo a las potestades de gestión que recaen sobre el impuesto, la necesidad de reconocer (implícita o explícitamente) una facultad administrativa de determinación del resultado contable. Esta determinación, frente a otras tesis mantenidas por la doctrina española, no es más que una facultad de la potestad liquidatoria. Puesto que el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades está integrado por normas de origen contable, es perfectamente lógico que la Administración, al liquidar el Impuesto, pueda proceder a determinar el resultado contable, entendido como la consecuencia cifrada de la aplicación de las normas que regulan las cuentas anuales (pgs. 312-323).

14ª La limitación de medios impuesta a las actuaciones de comprobación limitada desarrolladas por los órganos de gestión en el artículo 136.2.c de la LGT (prohibición de examen de la contabilidad mercantil) impide que los órganos de gestión puedan determinar el resultado contable, incluso a los solos efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Esta facultad sólo puede ser ejercitada por la Inspección de los Tributos (pgs. 325-338).

15ª El artículo 143 del TRLIS formula la facultad de determinación del resultado contable de forma extraordinariamente amplia. De ese modo, se impone, precisar los presupuestos que habilitan el ejercicio de la potestad. En primer lugar se ha distinguido el ejercicio de la facultad de determinación del resultado contable con causa en cuestiones de hecho (pgs. 352-364) y en cuestiones de derecho (pgs. 364-418). En el primer bloque de problemas se analizan las relaciones entre la facultad de determinación del resultado contable y otras potestades administrativas de gestión, concluyendo que la primera es complementaria de estas últimas. Así, esta es la conclusión que se alcanza respecto a la estimación indirecta de bases imponibles (pgs. 353-361), al descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos o deudas ficticias (pgs. 362-364) y al descubrimiento de ingresos no contabilizados o gastos ficticios (pg. 364). Respecto al ejercicio de la facultad de determinación del resultado contable con causa en cuestiones de derecho se hace una nueva distinción, separando los problemas jurídicos de orden contable (pgs. 366-409) y de orden fiscal (pgs. 409-418). En lo que atañe a los problemas de orden contable, y frente a una posición muy asentada en nuestra doctrina, se ha sostenido la posibilidad de que la Administración Tributaria aplique los principios contables (señaladamente los de imagen fiel y continuidad) para interpretar reglas contables (pgs. 375-379) y, lo que es más importante, para corregir las opciones contables ejercitadas por los contribuyentes en sus cuentas anuales y en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades (pgs. 379-409). Estas correcciones de las opciones contables ejercitadas por el empresario no son arbitrarias, sino que se practican desde la lógica propia del Derecho contable (que integra el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto) y a cuya aplicación está obligada, también, la Administración Tributaria.

16ª La consecuencia jurídica de la facultad de determinación del resultado contable consiste, precisamente, en la aplicación de todas las normas mercantiles cuya aplicación conduce al cálculo del beneficio o pérdida del ejercicio (saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias) (pgs. 418-479). Dada la diversidad de fuentes del Derecho Contable en el trabajo se analizan, por separado, los distintos conjuntos normativos que influyen en la determinación del resultado contable. De un lado, se analizan las fuentes del Derecho interno, de forma necesariamente somera, en la medida en que no planteen excesivos problemas (Normas con rango formal de Ley; pgs. 419-420. Plan General de Contabilidad y Adaptaciones Sectoriales; pgs. 420-427) o que ya hayan sido discutidos doctrinal o jurisprudencial-

mente (Reglamentos de Segundo Grado; pgs. 427-431). Por el contrario, se presta una especial atención a dos problemas que han sido objeto, en nuestra doctrina, de un análisis muy somero: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y las Normas Internacionales de Contabilidad. Respecto a la primera se concluye que no existe, para los Tribunales Contencioso-Administrativos (ni para los Económico-Administrativos) un deber de plantear cuestión prejudicial cuando alberguen dudas sobre la interpretación de un precepto de origen contable integrado en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aunque sí que existe un deber de interpretación conforme a la Directiva y, por lo tanto, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de Balances (pgs. 431-448). Respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad se concluye la posibilidad, de que su introducción en el ordenamiento contable español pueda influir en el régimen jurídico de las cuentas individuales y por tanto en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (pgs. 451-455). En todo caso, y de cara a reformas futuras y puntuales del Derecho interno de las cuentas no consolidadas se concluye la aptitud, abstracta, de las Normas Internacionales de Contabilidad para integrar el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (pgs. 456-479).

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. «El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, 1993, pgs. 433-465.
- ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. 5 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschl, 1995. (9 vols.)
- AGOSTINI, Arnaud. *Les options fiscales*. París: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1983, pgs. 381.
- AGULLÓ AGÜERO, Antonia. «La comprobación en el ordenamiento jurídico-tributario italiano». En *Hacienda Pública Española*, núm. 77, 1982, pgs. 73-117.
- «Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, pgs. 23-60.
- AHMANN, Karin-Renate. «Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung - Eine Zwangsehe?» En *Ertragsbesteuerung. Zurechnung - Ermittlung - Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65 Geburtstag*. München: Beck, 1995, pgs. 269-289.
- ALBI, Emilio (et al.). *Teoría de la Hacienda Pública*. 2ª edición. 2ª reimpresión. Barcelona: Ariel, 1999, pgs. 768.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Problemas de hecho en la aplicación de los impuestos* (Estudio Preliminar) En ARIAS VELASCO, José; CARRAL LARRAURI, Nobel. *Manual de Procedimientos Tributarios*, 2ª edición. Madrid: Santillana, 1968, pg. VII-XXXVII.
- «La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas». En *Partida Doble*, núm. 50, 1994, pgs. 27-33.
- ALCÁNTARA, Pedro; GONZÁLEZ, Ángel Luis. «Relaciones entre criterios contables y fiscales en el Reglamento del Impuesto». En *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pgs. 77-91.
- ALONSO GARCÍA, Enrique. *La interpretación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1984, pgs. 568.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. «La estimación directa simplificada de los rendimientos empresariales y profesionales en el IRPF». En *Estudios Económicos. Número monográfico sobre la reforma del IRPF en España*, núm. 2/3, 1998, pgs. 471-497.
- «La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 56, 2002, pgs. 27-76.

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2000, pgs. 306.
- ÁLVAREZ MORALES, Carlos. «La gestión del Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios sobre el impuesto de sociedades*, coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ. Granada: Comares, 1998, pgs. 289-300.
- AMAT SALAS, Oriol; BLAKE, Jhon D. «La contabilidad creativa: naturaleza y motivaciones». En *Técnica Contable*, núm. 562, 1995, pgs. 653-660.
- ANDERSON, Viktor. *Grundsätze Ordnungsgemäßer Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1965, pgs. 80.
- ANDRÉS AUCEJO, Eva. «A vueltas con los órganos de gestión tributaria». En *Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996, pgs. 13-46.
- *La actualización monetaria de valores contables*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pgs. 323.
- *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el impuesto sobre sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, pgs. 653.
- «Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable». En *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005, pgs. 9-26.
- ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pgs. 197.
- «Los métodos de determinación de la base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1999, pgs. 723-734.
- APARICIO PÉREZ, José. «El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal». En *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, pgs. 9-12.
- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT. «Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts». En *Betriebs-Berater*, 2002, pgs. 2372-2381.
- ARNDT, Gottfried. «Die dynamische Rechtsnormverweisung in verfassungsrechtlicher Sicht». En *Juristische Schulung*, Heft 11, pgs. 784-789.
- ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel, 1996, pgs. 207.
- AYATS, Miró; VILLARÓ, Maribel. «Gestión del Impuesto». En LA ORDEN, Javier; ARQUÉS, Jorge. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. Regímenes especiales. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 2301-2341.
- BACHOF, Otto. «Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht». En *Juristen Zeitung*, núm. 4, 1955, pgs. 97-102.
- «Neue Tendenzen in der Rechtsprechung zum Ermessen und zum Beurteilungsspielraum». En *Juristenzeitung*, 1972, pgs. 641-646.
- BACIGALUPO, Mariano. *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*. Marcial Pons: Madrid, 1997, pgs. 338.
- BAENA DEL ALCÁZAR, Mariano. «Reserva de Ley y potestad reglamentaria en la nueva Constitución Española». En *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. Tomo I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- BAETGE, Jörg. *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. En KÜTING, Karl Heinz./WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Stuttgart: Schäffer Verl., 1986, pgs. 177-204.
- BAETGE, Jörg; THIELE, Stefan. «Gesellschafterschutz versus Gläubigerschutz – Rechenschaft versus Kapitalerhaltung. Zu den Zwecken des deutschen Einzelabschlusses vor dem Hintergrund der internationalen Harmonisierung». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 11-24.
- BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan. (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar*. 2 Bände. Bonn-Berlin: Stollfuß, 2002. (paginación por párrafos).
- *Bilanzen*. 6., aktualisierte Auflage. Düsseldorf: IDW, 2002, pgs. 796.
- BAETGE, Jörg; ZÜLCH, Henning; MATENA, Sonja. «Fair Value-Accounting – Ein Paradigmenwechsel auch in der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung?» En *Steuern und Bilanzen*, 2002, pgs. 365-372.
- BÁEZ MORENO, Andrés. «Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imponibles». En *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pgs. 9-18.
- «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TR-LIS». En prensa en *Revista Española de Derecho Financiero*.
- BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. num. 3435/2001)». En *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, núm. 251, 2004, pgs. 119-137.
- «Régimen jurídico tributario de una figura mercantil: la tributación de las ventajas especiales de fundadores y promotores en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En *Revista Estudios Financieros*, núm. 226, 2002, pgs. 97-154.
- BAFILE, Carlo. «Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa». En *Rassegna Tributaria*, 1984, I, pgs. 155-190.
- BALL-KADURI, Kurt-Jacob. *Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung, untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Eine verwaltungsrechtliche Studie*. Mannheim-Berlin-Leipzig: J. Bensheimer, 1924, pgs. 160.
- BALLWIESER, Wolfgang. «Zum Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung». En *Rechnungslegung – warum und wie. Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag*. München: Beck, 1996, pgs. 1-25.

- BALZARINI, Paola. «Il bilancio di esercizio». En *Le società di capitali / a cura di Giorgio Schiano di Pepe*, Roberto AMBROSINI [et al.]. 2ª ed. Milano: IPSOA, 1999, pgs. 737-806.
- «Principi generali e principi di redazione del bilancio d'esercizio». En *Trattato di Diritto Privato*. (diretto da Mario Bessone) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola BALZARINI et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pgs. 37-72.
 - «I criteri di valutazione dei beni iscritti nello stato patrimoniale». En *Trattato di Diritto Privato*. (diretto da Mario BESSONE) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola Balzarini et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pgs. 153-259.
 - «La struttura del bilancio». En *Trattato di Diritto Privato*. (diretto da Mario BESSONE) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola BALZARINI et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pgs. 73-123.
- BAREIS, Peter; BRÖNNER, Herbert. *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht*. 9 Auflage. Stuttgart: Schäffer Verlag, 1991, pg. 2007.
- BÄRENZ, Christian. «Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht». En *Deutsches Steuerrecht*, 2001, pgs. 692-696.
- BASSI, Franco. *La norma interna: lineamenti di una teorica*. Milano: Giuffrè, 1963, pgs. 626.
- BAUMBACH, Adolf. *GmbH-Gesetz: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung/ begr. von Adolf Baumbach; fortgef. von Alfred Hueck*. 17. erw. und völlig überarb. Aufl./ von Lorenz Fastrich, Götz Hueck, Joachim Schulze-Osterloh, Wolfgang Zöllner. München: Beck, 2000, pgs. 1817.
- BAUMBACH, Adolf; HUECK, Alfred. *Aktiengesetz*. Sechste Auflage. München-Berlin: Biedestein, 1949, pgs. 634.
- BAUTISTA PÉREZ, Fernando. «La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, pgs. 639-647.
- BECKER, Enno. «Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann». En *Steuer und Wirtschaft*, 1929, pgs. 19-52.
- BECKERATH, Hans Jochem. «Bilanzberichtigung und Bilanzänderung». En *Probleme des Steuerbilanzrechts*./ hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. ; 14) Köln: O. Schmidt 1991, pgs. 65-122.
- *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung* (herausgegeben von CASTÁN, Edgar; BÖCKING, Hans-Joachim; HEYMAN, Gerd; PFITZER, Norbert; SCHEFFLER, Eberhard). München: Beck, 2004, (4 Tomos) (paginación por párrafos).
- BEERMANN, Albert. *Steuerliches Verfahrensrecht. AO, FGO, Nebengesetze. Kommentar*. Bonn: Stollfuß, 1995. 5 Bände. (paginación por párrafos)
- BEINE, Frank. «Abschreibungsgrenzen im Vorratsvermögen». En *Betriebs Berater*, 1995, pgs. 2415-2421.
- «Scheinkonflikte mit dem True and fair view». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1995, pgs. 467-475.
- BEISSE, Heinrich. «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG». En *Die information über Steuer und Wirtschaft*, 1977, pgs. 1735-1739.
- «Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Implikationen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes». En *Betriebs Berater*, 1980, pgs. 637-646.
 - «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung». En *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, 1981, pgs. 1-14.
 - «Zum Verhältniss von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre». En *Steuer und Wirtschaft*, 1984, pgs. 1 y ss.
 - «Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts». En *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllner*. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pgs. 25-44.
 - «Die steuerrechtliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung». En *Steuerliche Vierteljahresschrift*, 1989, pgs. 295-310.
 - «Grundsatzfragen der Auslegung des neuen Bilanzrechts». En *Betriebs-Berater*, 1990, pgs. 2007-2012.
 - «Gläubigerschutz- Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts». En *Festschrift für Karl Beusch zum 68 Geburtstag am 31. Oktober 1993*, Berlin-New York: di gautier, 1993, pgs. 77-97.
 - «Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 3-31.
 - «Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Hundert Jahre "GoB"». En *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*. (Hrsg. Wolfgang Schön). Köln: Dr. Otto Schmidt, 1997, pgs. 385-409.
 - «"True and fair view" in der Steuerbilanz? - Keine Anrufung des EuGH in steuerbilanzrechtlichen Fragen» En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1998, pgs. 310-317.
 - «Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes». En *Deutsches Bilanzrecht- In der Krise oder im Aufbruch*. Vorträge vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e. V. Düsseldorf: IDW Verlag, 2001, pgs. 1-31.
- BELLO MARTÍN-CRESPO, María Pilar. *Las Directivas como criterio de interpretación del derecho nacional. (especial consideración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la aplicación de normas de derecho mercantil)*. Madrid: Civitas, 1999, pgs. 201.
- BELSER, Karl-Heinz. *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte. Einflußmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die Einkommensteuerschuld nach abgeschlossener Sachverhalt*. Frankfurt: Peter Lang, 1986, pgs. 203.

- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. V. III: La comprobación. Traducción y estudio preliminar por Carlos PALAO TABOADA. Madrid: Derecho Financiero, 1973, pgs. 473.
- BERNÁLDEZ BERNÁLDEZ, Manuel Pedro. «La competencia homologadora del ICAC y la nulidad de la norma de valoración referida al leasing. (A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997)». En *Revista General de Derecho*, núm. 643, 1998, pgs. 3553-3558.
- BERNARDINI, Aldo. *Produzione di norme giuridiche mediante rinvio*. Milano: Giuffrè, 1966, pgs. 605.
- BESTA, Fabio. *La ragioneria*. Vol II. 2ª ed. riveduta ed ampliata col consorzio dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milano: Francesco Vallardi, 1915, pgs. 560.
- BIENER, Herbert. «Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1995/1996, pgs. 29-52.
- «Internasionalisierung des Bilanzsteuerrechts- Was wird auf uns kommen?». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1997, pgs. 345-351.
- BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Peter Deubner Verlag, 1983, pgs. 308.
- «"Besteuerung nach Wahl" als verfassungsrechtliches Problem». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1984, B. I (Heft 23), pgs. 1325-1329.
- «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1990, pgs. 300-307.
- «Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmensteuerreform». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 2000, pgs. 328-336.
- BLANCO CAMPAÑA, Jesús. *Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios*. Madrid: [s.n.], 1980 (Gráf Lucentum), pgs. 357.
- *El Derecho Contable en España*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1983, pgs. 98.
- BLUMENSTEIN, Ernst. «Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht». En *Festgabe für Eugen Huber zum siebszigsten Geburtstag*. Bern: Ferd. Wyss, 1919, pgs. 205-259.
- «Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht». En *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Band 52, 1933, pgs. 141-278.
- BLÜMICH. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar*. 16 Auflage. Band 1. München: Franz Vahlen, 2000. (paginación por párrafos).
- BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Traducción de Eduardo ROZO ACUÑA. Madrid: Debate, 1991, pgs. 278.
- BOCCHINI, Ermanno. *Manuale di Diritto de la Contabilità delle imprese*. 2ª edición. Milano: UTET, 1995, pgs. 462.
- BOETHKE. «Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs». En *Steuer und Wirtschaft*, 1928, pgs. 1203-1216.
- BÖCKING, Hans Joachim. «IAS für Konzern-und Einzelabschluss?» En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pgs. 1433-1440.
- BORDEWIN, Arno; BRANDT, Jürgen. *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*. Heidelberg: Forkel-Verlag, 1955-2003. 7 Bände. (paginación por párrafos).
- BÖRNER, Dietrich. «Bilanzrichtlinien-Gesetz und Steuerbilanzpolitik – Zur Neuordnung der Handlungsspielräume». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1986/1987, pgs. 201-234.
- BORSTELMANN. «Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen». En *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 1962, pgs. 290-297.
- BOSELLO, Furio. «La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche». En *Diritto e pratica tributaria*, I, 1981, pgs. 1433-1446.
- BROER, Frank Daniel. *Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2001, pgs. 478.
- BUDDE, Wolfgang Dieter; KARIG, Klaus Peter. *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels-und Steuerrecht- § § 238 bis 339 HGB- 4.*, völlig neubearb. Aufl. München: Beck, 1999, pgs. 2358.
- BÜHLER, Ottmar; SCHERPF, Peter. *Bilanz und Steuer*. 7 neubearbeitete und erweiterte Auflage. München: Franz Vahlen, 1971, pgs. 570.
- BULLINGER, Martin. «La discrecionalidad de la administración pública. Evolución, funciones, control judicial». En *La Ley*, 1987, pgs. 896-911.
- BUSSOLETTI, Mario. «Principi e criteri di valutazione nel bilancio». En *La Nuova disciplina dei bilanci di società: commento al d.lg. 9 aprile 1991 n. 127/ a cura di Mario Bussoletti; contributi di Anna Rosa Adiutori... [et al.]*. Torino: G. Giappichelli, 1993, pgs. 83-112.
- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Tomo II. 1996-1999*. Madrid: La Ley, 2000, pgs. 1475.
- CALVO BAILO, José Antonio. «Valoración de ingresos y gastos (Principios generales)». En *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pgs. 143-158.
- CALVO CARAVACA, Alfonso-Luis. *Derecho Internacional Privado*. Volumen I. Granada: Comares, 1999, pgs. 499.
- CALVO CARAVACA, Alfonso-Luis; CARRASCOSA GONZÁLEZ, Javier. *Introducción al Derecho Internacional Privado*. Granada: Comares, 1997, pgs. 757.
- CALVO ORTEGA, Rafael. «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero». En *Hacienda Pública Española*, núm. 1, 1970, pgs. 123-149.
- «La interpretación de las exenciones tributarias». En *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, pgs. 115-132.

- «Hecho imponible. No sujeción. Exenciones. Sujetos pasivos». En *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. (coord. José Luis Muñoz del Castillo). Valladolid: Lex Nova, 1999, pgs. 14-51.
- CAMPO SENTIS, Luis. «Las revalorizaciones voluntarias del inmovilizado material. (Comentarios al hilo de la respuesta del ICAC a una consulta sobre el tema)». En *Partida Doble*, núm. 43, 1994, pgs. 23-25.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem*. 2 überarbeitete Auflage. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, pgs. 219.
- CANIBANO, Leandro; TÚA PEREDA, Jorge; LÓPEZ, José Luis. «Naturaleza y filosofía de los principios contables». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 47, 1985, pgs. 293-355.
- CANIBANO CALVO, Leandro. «Principios contables en el nuevo Plan General de Contabilidad». En *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 2, 1991, pgs. 197-212.
- CAÑO ALONSO, Julio César. «Tratamiento fiscal de las rentas contabilizadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva: art. 73 LIS». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1999, Volumen I, pgs. 1159-1171.
- CAPDEVILA, Montse. «La base imponible». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 81-148.
- «Provisión para riesgos y gastos. (art. 13 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 549-585.
- «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 19 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 825-876.
- CARACCIOLI, Ivo; GALEOTTI FLORI, Mario Alberto; TANINI, Francesco. *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*. Padova: CEDAM, 1990, pgs. 266.
- CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio negli aspetti contabili e civilistici*. Roma: Buffetti Editore, 1980, pgs. 622.
- *Il bilancio d'esercizio*. Milano: Giuffrè, 1998, pgs. 1226.
- CARBAJAL TORRE, Horacio. «La importancia relativa: Análisis de la Norma Técnica de Auditoría de 30-7-1997». En *Partida Doble*, núm. 89, 1998, pgs. 56-89.
- CARDILLO, Mario. «La relazione di "dipendenza rovesciata" nella determinazione del reddito d'impresa». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 2003, vol. I, pgs. 85-136.
- CASADO OLLERO, Gabriel. «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pgs. 349-390.
- CASELLA, Miriam. «Portata e limiti dell'iscrivibilità in bilancio dei costi a utilizzazione pluriennale anche alla luce del DLG. 127 del 1991». En *Rivista di Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni*, 1992, núm. 9-10, pgs. 867-892.
- CASSAGNE, Juan Carlos. «La revisión de la discrecionalidad administrativa por el Poder Judicial». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 67, 1990, pgs. 349-358.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio. «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pgs. 563-586.
- «Rendimientos de actividades económicas». En *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*. (Coordinación: Germán ORÓN MORATAL). Madrid: McGraw-Hill, 1999, pgs. 926.
- CAZORLA PRIETO, Luis María; PEÑA ALONSO, José Luis. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*. Pamplona: Aranzadi, 1999, pgs. 587.
- CEA GARCÍA, José Luis. *Análisis contable de la reversión de activos*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pgs. 117.
- *El principio del devengo en el plan general de contabilidad de 1990: una lectura progresista en favor de la imagen fiel*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1993, pgs. 110.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio. «Algunas consideraciones sobre la relevancia de la inscripción contable de los ingresos y de los gastos en la determinación de la base imponible». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 254, 2004, pgs. 61-90.
- CENDON, Paolo. *COMMENTARIO al codice civile*. V.V.2: artt.2247-2642. Torino: UTET, 1991, pgs. 1986.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Marcial Pons, 2000, pgs. 759.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1999, pgs. 455.
- CHMIELEWICZ, Klaus. «Vereinheitlichung der Rechnungslegung durch ein rechtsformunabhängiges Rechnungslegungsgesetz». En *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 1980, pgs. 15-52.
- CIAN, Giorgio; TRABUCCHI, Alberto (et al.). *Commentario breve al codice civile: complemento giurisprudenziale*. 2ª ed. Padova: Cedam, 1992, pgs. 2.909.
- CICOGNANI, Antonio. *L'imposizione del reddito d'impresa*. Padova: CEDAM, 1980, pgs. 400.
- «Problemi e prospettive della tassazione del reddito d'impresa». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1988, I, pgs. 1045-1048.
- CLAUSSEN, Karsten. P. «Zum Stellenwert des § 264 Abs. 2 HGB». En *Bilanz-und Konzernrecht. Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h. C. Reinhard Goerdeler* (Herausgegeben von Hans Havermann). Düsseldorf: IDW, 1987, pgs. 79-92.
- CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. «Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit in Handels-und Steuerrecht». En *Der Betrieb*, 1988, pgs. 921-927.
- *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz. Band 4: Rechnungslegung der Aktiengesellschaft*. 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage. Köln-Berlin-Bonn-München: Carl Heymanns Verlag, 1991, pgs. 971.

- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. «El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de julio». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 19, 1978, pgs. 389-402.
- «El acto de liquidación». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pgs. 651-675.
- «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas». En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Volumen II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 1505-1534.
- «Base imponible: las provisiones». En *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pgs. 351-398.
- «La amortización del inmovilizado material». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99, 1998, pgs. 404-422.
- «Los regímenes de determinación de la base imponible. (Una reflexión a la luz de los trabajos de Sáinz de Bujanda y Palao Taboada)». En *Técnica Tributaria*, núm. 52, enero-marzo, 2001, pgs. 21-32.
- CLEMENS, Thomas. «Die Verweisung von einer Rechtsnorm auf andere Vorschriften –insbesondere ihre Verfassungsmässigkeit–» En *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 111, 1986, pgs. 63-126.
- CLEMM, Hermann; NONNENMACHER, Rolf. «Die Steuerbilanz- ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel?» En *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen - Grundlagen ; Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag am 12. April 1985 / hrsg. von Franz Klein*. Bonn: Stollfuss, 1985, pgs. 227-243.
- CLEMM, Hermann. «Zur Nichtpassivierung entstandener Verbindlichkeiten wegen nachträglicher wirtschaftlicher Verursachung (Realisation) oder: Wie dynamisch ist die Bilanz im Rechtssinne». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 167-193.
- «§ 264 HGB und Wahlrechte». En *Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*. München: C.H. Beck, 1995, pgs. 135-155.
- «Steuersbilanz in der Krise?» En *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform: Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag / hrsg. von Paul Kirchhof*. Köln: Otto Schmidt 1999, pgs. 631-645.
- COLAO MARÍN, Pedro. *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi, 1995, pgs. 606.
- COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Cedecs, 1997, pgs. 180.
- COLMENAR VALDÉS, Salvador. «El criterio del devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos: una aproximación jurídica a su concepto». En *Impuestos*, 1990, II, pgs. 59-81.
- COLOMBO, Giovanni Emmanuele. *Il bilancio di esercizio delle società per azioni*. Padova: CEDAM, 1965, pgs. 430.
- «Alcuni problemi di valutazione nel bilancio d'esercizio». En *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione: Rivista di Studi Giuridici, Economici e dell'Ambiente*, 1977, pgs. 151-184.
- «Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1980, I, pgs. 1449-1475.
- *Il Bilancio d'esercizio: strutture e valutazioni*. Torino: UTET, 1987, pgs. 303.
- «Bilancio d'esercizio e consolidato». Vol. 7. En *Trattato delle società per azioni/ diretto da G. E. Colombo e G. B. Portale*. Torino: UTET, [1995]-, pgs. 784.
- COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de "propiedad económica" en el Impuesto sobre el Patrimonio)». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44/1984, pgs. 485-536.
- *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio. Análisis contable y jurídico-tributario*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1987, pgs. 518.
- COMMANDEUR, Dirk. *Die Bilanzierung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs*. Berlin: Duncker & Humblot, 1986, pgs. 183.
- CORONA RAMÓN, Juan Francisco; PAREDES GÓMEZ, Raquel. *La reforma de la imposición empresarial en España*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1996, pgs. 378.
- CORONA ROMERO, Enrique. «Valoración e imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades en 1997». En *El Impuesto sobre Sociedades: la Ley y su nuevo Reglamento*. Manual II. Madrid: Expansión, 1997, pgs. 181.
- «Reforma contable y fiscalidad». En *Partida Doble*, núm. 136, 2002, pgs. 90-99.
- CORS MEYA, F. Xavier. «La base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pgs. 485-519.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español*. Tomo I. 3ª edición. Madrid: Civitas, 1977, pgs. 525.
- COSTEDE, Jürgen. «Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern in Einkommensteuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 2, 1995, pgs. 115-123.
- COTTING, René; BOEMLE, Max. «True and fair View-Konzept versus Fair Presentation. Analyse auf der Grundlage von IAS, US GAAP und VE RRG». En *Der Schweizer Treuhänder*, núm. 8, 2000, pgs. 788-794.
- CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, pgs. 415.
- «Maßgeblichkeitsgrundsatz in Liquidation». En *Der Betrieb*, 1994, pgs. 689-691.
- CUERVO HUERGO, José Carlos. «El tratamiento contable del inmovilizado inmaterial. Posicionamiento de las normas contables españolas respecto a las normas del IASC». En *Técnica Contable*, núm. 617, 2000, pgs. 345-362.
- CURY, Enrique. *La ley penal en blanco*. Bogotá: Temis, 1988, pgs. 151.
- DAMAS SERRANO, Antonio. «Hecho imponible: aspecto material». En *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*. Granada: Comares, 1999, pgs. 23-42.

- D'AMATI, Nicola. «Il reddito d'impresa: problemi e tecniche». En *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*. Atti del Covegno di S. Remo (21-23 marzo 1980). Padova: CEDAM, 1981, pgs. 65-105.
- «Criteri normativi per la determinazione del reddito d'impresa». En *Bolletino Tributario*, 1989, II, pgs. 1525-1531.
- DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung*. Frankfurt: Peter Lang, 2003, pgs. 337.
- DEZZANI, Flavio; PISONI, Piero; PUDDU, Luigi. *Il bilancio e la IV direttiva CEE*. Milano: A. Giuffrè, 1991, pgs. 1.240.
- DE GREGORIO, Alfredo. *I bilanci delle società anonime nella loro disciplina giuridica*. Segunda edizione. Milano: Francesco Vallardi, 1938, pgs. 478.
- DE MITA, Enrico. *Appunti di Diritto Tributario. II, 1. Le imposte sui redditi: la struttura*. Terza edizione. Milano: Giuffrè, 1992, pgs. 193.
- DI FABIO, Udo. «Die Ermessenreduzierung. – Fallgruppen, Systemüberlegungen und Prüfprogramm». En *Verwaltungsarchiv*, 1995, pgs. 214-234.
- DÍAZ ARIAS, José Manuel. *El nuevo impuesto sobre sociedades: comentarios y referencias legislativas, esquemas de tributación, supuestos prácticos, apéndice normativo*. Madrid: Gaceta Fiscal, 1996, pgs. 708.
- DÍAZ YANES, Inmaculada (et al.). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996, pgs. 1225.
- DÍEZ-PICAZO, Luis; GULLÓN BALLESTEROS, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*. Volumen II. 6ª edición. 3ª reimpresión. Madrid: Tecnos, 1993, pgs. 646.
- DÖLEMEYER, Hans Joachim. *Wechselbeziehungen zwischen Privat- und Steuerrecht in der schweizerischen Gesellschaftsrechtpraxis unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*. Diss. Frankfurt am Main: 1975, pgs. 271.
- DÖLLERER, Georg. «Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung». En *Der Betriebs-Berater*, 1959, pgs. 1217-1221 (publicado también en *Die Wirtschaftsprüfung*, 1959, pgs. 653-658).
- «Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht». En *Betriebs-Berater*, 1965, pgs. 1405-1417.
- «Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz». En *Betriebs Berater*, Heft 12, 1969, pgs. 501-507.
- «Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr». En *Betriebs Berater*, 1971, pgs. 1333-1335.
- «Die Grenzen des Imparitätsprinzips - Bilanzrechtliche Möglichkeiten, künftige Verluste vorwegzunehmen». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1977/1978, pgs. 129-152.
- «Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz». En *Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen: Vortragsreihe des Instituts für Revisionswesen an der Westfälischen Wilhelms-Univ. Münster, Sommersemester 1982, Wintersemester 1982/1983* / hrsg. von Jörg Baetge. Düsseldorf: IDW-Verlag, 1983, pgs. 157-177.
- «Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1986/1987, pgs. 37-54.
- «Handelsrecht und Steuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pgs. 203-209.
- DOVAL PAÍS, Antonio. *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes en blanco*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, pg. 231.
- DRESCHER, Sebastian. *Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes. US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems*. Düsseldorf: IDW, 2002, pg. 689.
- DRÜEN, Klaus Dieter. *Periodengewinn und Totalgewinn: Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1999, pg. 196.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. «La estimación indirecta de bases imponibles: delimitación conceptual y legal». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 199, 1989, pgs. 17-71.
- «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pgs. 445-509.
- DZIADKOWSKI, Dieter. «Die Aktivierungsfähigkeit handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen in der Steuerbilanz». En *Betriebs-Berater*, 1980, pgs. 1515-1520.
- «Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsrecht». En *Betriebs-Berater*, 1982, pgs. 1336-1345.
- «Die Überschubrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz?». En *Betriebs-Berater*, 2000, pgs. 399-401.
- «Die Diskussion über das Verhältnis von handels – und Steuerbilanz – Alter Wein in neuen Schläuchen?». En *Deutsches Steuerzeitung*, 2001, pgs. 9-16.
- EBLING, Klaus. (hrsg.). BLÜMICH. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet. Kommentar*. 16 Auflage. Band 1. München: Franz Vahlen, 2000. (paginación por parágrafos).
- ECKES, Burkhard. «Bewertungstätigkeit - Muß- oder Sollvorschrift? Geänderte Konzeption im neuen Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes». En *Betriebs-Berater*, 1985, pgs. 1435-1444.
- ECKHARDT, Walter. «Der Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1961/1962, pgs. 77-141.
- EIBELHÄUSER, Manfred. «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung». En *Deutsches Steuerrecht*, núm. 34, 2002, pgs. 1426-1432.
- EKKENGA, Jens. «Neuordnung des Europäischen Bilanzrechts für börsennotierte Unternehmen: Bedenken gegen die Strategie der EG-Kommission». En *Betriebs-Berater*, 2001, pgs. 2362-2369.
- ELLERICH, Marian. *Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses*. En KÜTING, Karl Heinz; WEBER, Carl. *Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Stuttgart: Schäffer Verl., 1986, pgs. 155-160.

- ENGISCH, Karl. *Die Einheit der Rechtsordnung*. Unveränd. reprograf. Nachdr. d. 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienen Ausg. / mit e. Geleitw. zum Neudr. von Arthur Kaufmann. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1987, pgs. 94.
- *Introducción al pensamiento jurídico*. Traducción de Ernesto GARZÓN VALDÉS. Madrid: Guadarrama, 1967, pgs. 272.
- *Einführung in das juristische Denken*. 5. neu bearb. Aufl. Stuttgart: W. Kohlhammer, imp. 1971, pgs. 292.
- ERNST, Christoph. «Zeitwertbilanzierung für Finanzinstrumente nach 4. EU-Richtlinie und HGB –Zu erwartende Änderungen für alle Kaufleute–». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pgs. 245-253.
- «Bilanzrecht: quo vadis? – Die kommende Reform des europäischen Bilanzrechts und mögliche Auswirkungen auf die deutsche Rechnungslegung». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pgs. 1440-1445.
- ERNST & YOUNG. *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pgs. 1598.
- ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. *Comentarios al reglamento del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1983, pgs. 525.
- ESCHENBACH, Jürgen. «Umfang und Folgen eines Vorläufigkeitsvermeiks nach § 165 Abs. 1 AO. Zugleich Besprechung des Urteils des Nds. Finanzgerichts vom 18.9.1996». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1997, pgs. 624-628.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales: la amenaza del principio de calificación». En *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pgs. 149-162.
- ESTEBAN MARINA, Ángel. «Criterio general para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la contabilidad para su cálculo». En *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990, pgs. 95-139.
- «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible». En *Carta Tributaria*, núms. 239 y 240, pgs. 2-11.
- «Las revalorizaciones voluntarias en cuentas». En *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994, pgs. 73-89.
- *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pgs. 509.
- «Contabilidad: ¿Dónde estás y dónde vas?». En *Tribuna Fiscal*, núm. 159, 2004, pgs. 75-101.
- «Postulados que condicionan la inserción de las NIC en el Impuesto sobre Sociedades». En *Tribuna Fiscal*, núm. 164, 2004, pgs. 71-101.
- EULER, Roland. «Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1998, pgs. 15-24.
- «Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?». En *Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung*. hrsg. von Detlef Kleindiek; Wolfgang Oehler. Köln: Otto Schmidt, 2000, pgs. 193-199.
- «Paradigmenwechsel im Handelsrechtlichen Einzelabschluss: Von den GoB zu den IAS?». En *Betriebs-Berater*, 2002, pgs. 875-880.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario». En *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pgs. 27-36.
- «Interpretación económica y seguridad jurídica». En *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pgs. 25-31.
- «Una corrección al resultado contable no prevista expresamente: las donaciones en el nuevo Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, pgs. 5-9.
- «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1996, pgs. 5-8.
- «Los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1996, pgs. 5-9.
- «Calificación del hecho imponible y simulación». En *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1996, pgs. 5-7.
- «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Algunas observaciones». En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 33, 1996, pgs. 29-46.
- «El valor normativo de las resoluciones del ICAC». En *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1997, pgs. 5-9.
- «Los incrementos derivados de participaciones en FIAMM en el Impuesto sobre Sociedades: una interpretación del art. 73 de la Ley 43/1995». En *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1998, pgs. 5-7.
- «La necesidad de tener en cuenta, en la estimación indirecta, el IVA soportado, aunque no existan facturas». En *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2005, pgs. 5-9.
- FALSITTA, Gaspere. La partecipazione agli utili a favore dei prestatori di lavoro subordinato quale onere detraibile dal reddito d'impresa. *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. Falsitta). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 281-307.
- «Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. Falsitta). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 141-177.
- «Problemi di valutazione in tema di "immobilizzazioni" e di beni gratuitamente devolvibili». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 31-57.
- «Postilla allo scritto di C. Bafile sui requisiti ed effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 59-65.

- «Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e "bilancio fiscale"». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 1-30.
- «La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 67-139.
- «Ancora alcune precisazioni intorno all'ammortamento anticipato e alle plusvalenze acantonate e reinvestite». En *Il bilancio di esercizio delle imprese* (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 179-201.
- «Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del "conto proffitti e perdite" delle società per azioni». En *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Tributario*. (G. FALSITTA). Milano: A. Giuffrè, 1985, pgs. 215-279.
- «La dichiarazione tributaria ed il bilancio d'esercizio». En *Trattato di Diritto Tributario* (dir. ANDREA AMATUCCI). Volume Terzo. Il procedimento di attuazione della norma tributaria. Padova: CEDAM, 1994, pgs. 47-68.
- FALTERBAUM, Hermann; BOLK, Wolfgang; REIB, Wolfram. *Buchführung und Bilanz. Unter besonderer Berücksichtigung des Bilanzsteuerrechts und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bei Einzelunternehmen und Gesellschaften*. 19 Auflage. Bremen: Fleischer, 2003, pgs. 1.463.
- FANTOZZI, Augusto. «Le valutazioni dei beni delle società ai fini del bilancio e della dichiarazione dei redditi». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1970, I, pgs. 837-865.
- FANTOZZI, Augusto; ALDERIGHI, Massimo. «Il bilancio e la normativa tributaria». En *Il Fisco*, 1984, pgs. 2755-2761.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pgs. 349.
- FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *La liquidación provisional de oficio*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, pgs. 214.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1995, pgs. 276.
- FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. *La aplicación de resultados en las sociedades mercantiles (Estudio especial del artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas)*. Madrid: Civitas, 1997, pgs. 313.
- *Las reservas atípicas: las reservas de capital y de técnica contable en las sociedades mercantiles*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999, pgs. 440.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón. «Discrecionalidad y jurisdicción revisora». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 2, 1974, pgs. 285-289.
- «Los poderes normativos del Banco de España». En *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 13, 1984, pgs. 7-32.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976, pgs. 401-436.
- «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, pgs. 11-16.
- «Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1999, pgs. 669-685.
- FERRO-LUZZI, Paolo. «Deroghe ai criteri di valutazione e rivalutazione». En *Giurisprudenza Commerciale*, 1981, I, pgs. 5-18.
- FLADUNG, Hans-Dieter. *Das Vorsichts- und Objektivierungsprinzip im deutschen Bilanzrecht*. Wiesbaden: Gabler, 2000, pgs. 358.
- FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung*. Unveränderter Nachdruck aus Festschrift für Rudolf Smend 1952 mit einem Geleitwort des Herausgebers zur hiermit begründeten Schriftenreihe. Köln: Otto Schmidt, cop. 1986, pgs. 56.
- FORSTER, Karl-Heinz. «Bilanzpolitik und Bilanzrichtlinie-Gesetz- welche Freiräume bleiben noch?». En *Betriebs-Berater*, 1983, pgs. 32-37.
- FREERICKS, Wolfgang. «Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs». En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROBFELD, Bernhard. (Hrsg) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pgs. 250-263.
- FRIAUF, Karl Heinrich. «Posibilidades y límites del perfeccionamiento jurídico en el Derecho Tributario». (Traducción de Fernando PÉREZ DE LA SOTA). En *Hacienda Pública Española*, núm. 86, 1984, pgs. 345-353.
- FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. «Weder die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung- Erwiderung zu Oestreicher/Spengel, DB 1999 s. 593-600». En *Der Betrieb*, 1999, pgs. 1511-1513.
- GALAPAGUERO FLORES, Rosa. «La amortización en la nueva Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades». En *Impuestos*, 1996, I, pgs. 1268-1280.
- «Regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Determinación directa y Estimación objetiva. Modificaciones llevadas a cabo por el Real Decreto 37/1998, de 17 de enero». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 249, 1998, pgs. 535-555.
- GALLÉN ORTIZ, María Luisa; RUÍZ LLOPIS, Amparo. «Gastos de investigación y desarrollo». En *Técnica Contable*, núm. 599, 1998, pgs. 761-776.
- GARBAYO SALAZAR, Eduardo. *La empresa: Valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias*. Madrid: Reus, 1994, pgs. 224.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, pgs. 213-235.
- «Beneficio mercantil-contable y Beneficio fiscal». En *Homenaje a Evelio Verdery y Tuells*. Madrid: La Ley, 1994, pgs. 919-933.
- GARCÍA CANTÓN, Eduardo. «Novedades Tributarias ante el cierre de cuentas de 1996». En *Partida Doble*, núm. 74, 1997, pgs. 5-18.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. 2ª ed. Madrid: Tecnos, 1981, pgs. 302.
- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Tercera Edición. Segunda Reimpresión. Madrid: Civitas, 1991, pgs. 264.

- *La lucha contra las inmunidades del poder*. Tercera Edición. Madrid: Civitas, 1995, pgs. 99.
- «Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 89, 1996, pgs. 69-89.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Vol. I. 9ª ed. Madrid: Civitas, 1999, pgs. 819.
- GARCÍA DE LA IGLESIA, Isabel. *La Elección Contable para los Gastos de Investigación y Desarrollo*. (Documentos de Trabajo 151/98). Oviedo: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, 1998, pgs. 27.
- GARCÍA MORENO, Alberto. «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, pgs. 199-213.
- *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Tecnos, 1999, pgs. 374.
- GARCÍA-MORENO GONZALO, José María. «Actualización de Balances: afloración y aplicación de reservas ocultas». En *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 4, 1995, pgs. 73-97.
- *El aumento de capital con cargo a reservas en sociedades anónimas*. Pamplona: Aranzadi, 1995, pgs. 505.
- GARCÍA NOVOA, César. *Aplicación de la estimación indirecta de bases imposables*. Madrid: Tecnos, 1995, pgs. 60.
- «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS». En *Estudios sobre el impuesto de sociedades/coordinadores Perfecto YÉBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ*. Granada: Comares, 1998, pgs. 187-267.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*. Valladolid: Lex Nova, 1992, pgs. 286.
- «La base imponible». En *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex nova, 1997, pgs. 215-266.
- GARCÍA PELAYO, Manuel. *Derecho Constitucional Comparado*. Primera Edición en Alianza Universidad. Primera Reimpresión. Madrid: Alianza Editorial, 1987, pgs. 636.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. *La amortización en el impuesto sobre sociedades y en el IRPF*. Granada: Caja Rural de Granada, 1995, pgs. 335.
- *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pgs. 198.
- GARRIDO PULIDO, Tomás. «Análisis y problemática contable y fiscal del Fondo de Comercio: especial mención a su influencia en los procesos de consolidación y concentración». En *Técnica Contable*, núm. 591, 1998, pgs. 191-210.
- GARRIGUES, Joaquín. «La revalorización de los activos en los balances mercantiles». En *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 23, 1949, pgs. 161-216.
- *Curso de Derecho Mercantil*. Volumen I. 7ª ed./ rev. con la colaboración de Alberto BERCOVITZ y Fernando SÁNCHEZ CALERO. Madrid: Imprenta Aguirre, 1976, pgs. 969.
- «Del Balance». En *Comentario a la ley de sociedades anónimas*. 3ª ed., rev. Madrid: Imp. Aguirre, 1976, pgs. 373-488.
- GARRIGUES, Joaquín. URÍA, Rodrigo. *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*. T. II, 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1953, pgs. 851.
- GASPER, Richard. *Die Lifo-Bewertung: Zielsetzung, GoB-Konformität, Verfahren*. Düsseldorf: IDW, 1996, pgs. 339.
- GASSNER, Wolfgang. «Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip». En *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. (hrsg. Romuald Bertl; Anton Egger; Wolfgang Gassner; Michael Lang, Christian Nowotny). Wien: Linde Verlag, 2003, pgs. 283-310.
- GAY SALUDAS, José María. «La creatividad contable y la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*. Madrid: AEA, 2000, pgs. 203-423.
- GEILER, Karl. «Steuerrecht und Privatrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1927, pgs. 497-524.
- GELHAUSEN, Wolf; FEY, Gerd. «Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen für das Bilanzrecht?». En *Betriebs-Berater*, 1994, I, pgs. 603-604.
- GÉNOVA GALVÁN, Alberto. *La estimación indirecta*. Madrid: Tecnos, 1985, pgs. 174.
- «La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA». En *Revista Española de Derecho Tributario*, núm. 47-48, 1985, pgs. 431-452.
- «Los regímenes de determinación de la base imponible». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 181, 1986, pgs. 13-55.
- GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: UTET, 1956, pgs. 347.
- GIL PÉREZ, Antonio; TERRASA MONASTERIO, Miquel; SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (directores). *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pgs. 2.244.
- GIOVANNINI, Alessandro. «Bilancio civile e variazioni fiscali». En *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1993, 4, I, pgs. 588-647.
- GIRÓN TENA, José. *Derecho de sociedades anónimas: (según la Ley de 17 de julio de 1951)*. Valladolid: Universidad de Valladolid, Publicaciones de los Seminarios de la Facultad de Derecho, 1952, pgs. 653.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (obra actualizada por NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén). *Derecho Financiero*. Volumen I. 6ª edición. Buenos Aires: Depalma, 1997, pgs. 651.
- GLADE, Anton. *Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz. Systematische Darstellung und Kommentar*. Herne-Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pgs. 1973.
- *Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Systematische Darstellung und Kommentar zum Bilanzrecht*. 2 Auflage. Herne-Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1995, pgs. 2.097.

- GODIN, Reinhard; WILHELM, Hans. *Gesetz der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Januar 1937*. 2. vermehrte Aufl. besorgt von Reinhard Godin. Berlin: Walter de Gruyter, 1950, pgs. 1.228.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Pérdidas de registros contables y estimación indirecta». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pgs. 693-705.
- *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Madrid: McGraw-Hill, 1998, pgs. 468.
- GONDRA ROMERO, José María. «Significado y función del principio de "Imagen Fiel" ("True and fair view") en el sistema del nuevo Derecho de Balances». En *Derecho Mercantil de la Comunidad Económica Europea. Estudios en Homenaje a José Girón Tena*. Madrid: Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio-Civitas, 1991, pgs. 555-599.
- «El nuevo rumbo del derecho de balances europeo: las opciones que se abren al legislador español». En *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 23, 2004, pgs. 19-47.
- GONZÁLEZ CASTILLA, Francisco. «"La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)" (STS de 27 de octubre de 1997)». En *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 228, 1998, pgs. 876-887.
- GONZÁLEZ CAYUELA, María del Carmen. «Algunas reflexiones sobre la importancia del resultado contable en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». En *Gaceta Fiscal*, núm. 143, 1996, pgs. 191-202.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. «Comentarios al artículo 25 de la Ley General Tributaria». En *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*/dirigidos por Narciso AMORÓS RICA. T. I. Madrid: Edersa, 1982, pgs. 202-211.
- «Derecho Tributario material y formal». En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pgs. 269-276.
- *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pgs. 190.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, José María. «Las revalorizaciones contables en el Impuesto sobre Sociedades». En *Partida Doble*, núm. 35, 1993, pgs. 4-10.
- GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano. «La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades». En *Impuestos*, vol. I, 1986, pgs. 249-259.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. «La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa». En *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001, pgs. 127-151.
- GOTA LOSADA, Alfonso. «*Tratado del Impuesto sobre Sociedades*». Tomo II. *El hecho imponible, rendimientos presuntos y precios de transferencia*. Madrid: Banco Exterior de España, 1989, pgs. 597.
- «La base imponible». En *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Volumen 3. Madrid: Expansión, 1997.
- GRIMM, Claus. «Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, núm. 15-16, 1978, pgs. 283-290.
- GROH, Manfred. «Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1989, pgs. 227-231.
- «Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1994, pgs. 90-96.
- «Bilanzrecht vor dem EuGH». En *Deutsches Steuerrecht*, núm. 31, 1996, pgs. 1206-1211.
- «Drohverlustrückstellungen nach HGB und IAS». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 207-214.
- «Der Fall Tomberger-Nachlese und Ausblick». En *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pgs. 813-819.
- GROBFELD, Bernhard. *Bilanzrecht. Jahresabschluß, Konzernabschluß, Weltabschluß. Ein Lehrbuch*. 2., völlig neubearbeitete Auflage. Heidelberg: Müller, 1990, pgs. 21.
- *Bilanzrecht. Jahresabschluß, Konzernabschluß, Internationale standards*. 3. Auflage. Heidelberg: Müller Verlag, 1998, pgs. 353.
- GROTHERR, Siegfried; JOREWITZ, Gitta. «Einflüsse der internationalen Rechnungslegung auf das zukünftige deutsche Bilanzsteuerrecht». En *Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch: Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Wilhem Strobel / Herausgegeben von Carl-Christian Freidank; Schriftleitung Martin T. Schulug*. München: Vahlen, 2001, pgs. 123-153.
- GÜNKEL, Manfred. «Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts». En *Steuer-Berater Jahrbuch*, 2001/2002, pgs. 343-363.
- GÜNTHER, Barbara. *Aktivische Bilanzierungshilfen im deutschen und französischen Bilanzrecht*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 1999, pgs. 363.
- HÄCKER, Hans-Dieter. *Das steuerrechtliche Begriff «Wirtschaftsgut». Ein Beitrag zur Handhabung von unbestimmten Rechtsbegriffen, besonders im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Bestimmtheit von Steuerrechtsnormen*. Berlin: Duncker und Humblot, 1980, pgs. 148.
- HAEGER, Bernd. *Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis. Bilanzierungsprobleme unter besonderer Berücksichtigung des Sonderpostens mit Rücklageanteil*. Stuttgart: Schäffer, 1989, pgs. 385.
- HAFNER, Ralf. «Der Grundsatz der Bewertungstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1985, pgs. 593-600.
- HAIN, Karl-Eberhard; SCHLETTE, Volker; SCHMITZ, Thomas. «Ermessen und Ermessenreduktion- ein Problem im Schnittpunkt von Verfassungs- und Verwaltungsrecht». En *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 122, Heft 1, 1997, pgs. 32-64.
- HARMS, Jens; KÜTING, Karlheinz. «Bilanzpolitische Bedeutung von Bilanzierungshilfen nach altem und neuem Recht». En *Betriebs Berater*, 1984, pgs. 648-653.
- HARTMANN, Bernhard; WALTER, Norbert. *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht*. Berlin: Erich Schmidt, 1984, pgs. 348.
- HENNRICH, Joachim. «Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, 1997, pgs. 66-88.

- *Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der EG-Bilanz-Richtlinie*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1999, pgs. 495.
- «Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EstG. Stand und Perspektiven». En *Steuer und Wirtschaft*, 2, 1999, pgs. 138-153.
- «Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz». En *Besteuerung von Einkommen. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Dr. Iris Ebling, Präsidentin des BFH*. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 24. Köln: Otto Schmidt, 2001, pgs. 301-328.
- HENSEID, Matthias. «Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips. Begründung, Änderung und Wirkung nach neuer Rechtslage». En *Betriebs-Berater*, 1992, pgs. 98-105.
- HENSEL, Albert. «Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"». En *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum*. München-Berlin: Duncker & Humblot, 1923, pgs. 217-288.
- «Kurt Ball Steuerrecht und Privatrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1925, pgs. 1964-1978.
- «Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz». En *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pgs. 39-129.
- «La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público». (Traducción de Fernando PÉREZ ROYO). En *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1972, pgs.
- *Diritto Tributario*. (Traducción de Dino JARACH). Milano: Giuffrè, 1956, pgs. 471.
- *Steuerrecht*. Reprod. facs. de la ed. de: Berlin: Julius Springer, 1933. Herne [etc.]: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pgs. 272.
- HERLINGHAUS, Andreas. «"Tomberger" und die Folgen - ein Beitrag zur Frage der Entscheidungskompetenz des EuGH im Handels - und Steuerbilanz». En *Internationales Steuerrecht*, 1997, pgs. 529-539.
- *Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts*. Bonn: Institut «Finanzen und Steuern», 1997, pgs. 101.
- HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pgs. 588.
- HERZIG, Norbert. «Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen». En *Der Betrieb*, 1990, pgs. 1341-1354.
- «Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz. Ausgewählte Fragen zur Bilanzierung von Rückstellungen». En *Probleme des Steuerbilanzrechts. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pgs. 199-230.
- *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung. Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung - Gutachten für das Bundesfinanzministerium*. Düsseldorf: IDW, 2004, pgs. 534.
- «Das Magische Dreieck der Umweltschutzbilanzierung». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 227-255.
- HERZIG, Norbert; GASPER, Richard. «Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1991, pgs. 557-565.
- HERZIG, Norbert; RIECK, Ulrich. «Europäisierung der Handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung». En *Internationales Steuerrecht*, 1998, pgs. 309-320.
- «Internasionalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2000, pgs. 104-119.
- HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Einkommensteuer und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*. Band 4. § 5 EstG. 21 Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1998, pgs. 990.
- HOFMANN, Ruth; KÜHN, Rolf; KUTTER, Heinz. *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung-Nebengesetze*. 16 Auflage. Stuttgart: Schäffer Verlag für Wirtschaft und Steuern, 1990, pgs. 1.293.
- HOFFMANN, Wolf-Dieter. «Phasengleiche Vereinnahmung von Dividenden - Bestandaufnahme zur Rechtslage nach der Entscheidung des EuGH-». En *Europäisierung des Bilanzrechts. Konsequenzen der Tomberger-Entscheidung des EuGH für die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerliche Gewinnermittlung*. (Norbert Herzig hrsgb.). Köln: Otto Schmidt, 1997, pgs. 1-24.
- HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: C.H. Beck, 2000, pgs. 1.736.
- HUBER-KREBS, Hanns Walter. «Kritische Betrachtung der Entwicklung einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" im Steuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1966, pgs. 620-636.
- «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1967, pgs. 474-492.
- IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac. «¿Contabilidad principialista o reglamentista? (A propósito del Libro Blanco para la reforma contable)». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 266, 2002, pgs. 975-1051.
- IDW. «HFA: Stellungnahme 3/1997 Zum Grundsatz der Bewertungstätigkeit». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1997, pgs. 540-542.
- ILLESCAS ORTIZ, Rafael. «El fondo de comercio y otros activos inmateriales: las nuevas reglas dictadas por la Ley de Sociedades Anónimas». En *Derecho de los Negocios*, núm. 1, 1990, pgs. 51-58.
- *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Tomo VIII. Las cuentas anuales de la sociedad anónima*. Volumen 2º. Auditoría, aprobación, depósito y publicidad. Madrid: Civitas, 1993, pgs. 357.

- INSTITUT FINANZEN UND STEUERN. *Bilanzierungswahlrechte - Maßgeblichkeit handelsrechtlicher wahlmöglichkeiten für die steuerliche Gewinnermittlung*. Bonn: Institut Finanzen und Steuern, 1971, pgs. 64.
- JAEGER, Pier Gusto. «Deroghe alle valutazioni "legali" di bilancio in presenza di "speciali ragioni" (art 2425 ult. cpv. c.c.)». En *Giurisprudenza Commerciale*, 1974, I, pgs. 3-22.
- *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni. Problemi giuridici*. 2ª edizione. Milano: Giuffrè, 1988, pgs. 193.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, pgs. 238.
- JESCH, Dietrich. «Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht». En *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 82, 1957, pgs. 163-249.
- JUAN LOZANO, Ana María. «Un análisis de los pronunciamientos de los tribunales sobre la estimación indirecta». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, pgs. 245-265.
- KAHLE, Holger. «Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz». En *Steuer und Wirtschaft*, 2001, pgs. 126-136.
- KALABUCH, Jutta. *Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht*. Düsseldorf: IDW, 1994, pgs. 441.
- KAMMAN, Evert. «"Bilanzansatzwahlrechte" in der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung nach § 5 EstG». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1978, pgs. 108-125.
- KAMMERS, Heinz. *Der Grundsatz der Bewertungstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB*. Stuttgart: Schäffer-Verlag, 1988, pgs. 194.
- KANZLER, Hans-Joachim. «Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt». En *Finanz-Rundschau*, 1998, pgs. 233-247.
- KELLNER, Hugo. «Zum Beurteilungsspielraum». En *Die öffentliche Verwaltung*, Heft 15-16, 1962, pgs. 572-582.
- KEMPERMANN, Michael. «Phasenkongruente Vereinnahmung von Dividenden: EUGH bestätigt die BGH-Rechtprechung». En *Deutsche-Steuerzeitung*, 1996, pgs. 569-571.
- KIRCHHOF, Paul. «Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 4, 2000, pgs. 316-327.
- KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 4 (§ 4 a - § 5 Teil C). Heidelberg: CF Müller, cop. 1992-2000. (paginación por párrafos)
- KLEIN, Franz; ORLOPP, Gerd. *Abgabenordnung Kommentar*. 7 Auflage. München: Beck, 2000, pgs. 1.959.
- KLEINDIEK, Detlef. «Geschäftsleitertätigkeit und Geschäftsleistungskontrolle: Treuhänderische Vermögensverwaltung und Rechnungslegung». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, Heft 3, juli 1998, pgs. 466-489.
- KLEY, Karl-Ludwig. «Die Fair Value-Bilanzierung in der Rechnungslegung nach den International Accounting Standards». En *Der Betrieb*, 2001, pgs. 2257-2262.
- KLUGE, Volker. «Das Maßgeblichkeitsprinzip». En *Steuer und Wirtschaft*, 1970, pgs. 686-708.
- KNOBBE-KEUK, Brigitte. *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht*. 9 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pgs. 1.099.
- KOLLER, Thomas. *Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*. Bern: Verlag Stämpfli, 1993, pgs. 458.
- KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht*. Aachen: Shaker Verlag, 1998, pgs. 281.
- KORT, Michael. «Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe». En *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht*. Nr. 2, 2001, pgs. 53-62.
- KRAUS-GRÜNEWALD, Marion. «Steuerbilanzen-Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit contra Vorsichtsprinzip?». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 285-297.
- KRIEGER, Albrecht. «Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung». En *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllner*. Düsseldorf: IDW-Verlag, 1988, pgs. 327-347.
- KROPFF, Bruno. «Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1966, pgs. 369-380.
- «Phasengleiche Vereinnahmung aus der Sicht des Europäischen Gerichtshofs - zugleich Besprechung der Entscheidung EuGH ZIP 1996, 1168-». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, 1997, pgs. 115-128.
- «Vorsichtsprinzip und Wahlrechte». En *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse; Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1997, pgs. 66-95.
- KRUMNOW, Jürgen. «Die deutsche Rechnungslegung auf dem Weg ins Abseits. Ein Ausblick nach der vorläufig abgeschlossenen EG-Harmonisierung». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 679-698.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. «Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1975/1976, pgs. 35-51.
- «Bilanzierungswahlrechte in der Steuerbilanz». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1976/1977, pgs. 113-129.
- *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur und Bestimmung*. 3 unveränderte Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1978, pgs. 232.
- *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*. München: Beck, 1991, pgs. 483.
- KÜBLER, Friedrich. «Vorsichtsprinzip versus Kapitalmarktinformation – Bilanzprobleme aus der Perspektive der Gesellschaftsrechts-vergleichung-». En *Rechenschaftslegung im*

- Wandel: *Festschrift für Wolfgang Dieter Budde/herausgegeben von Gerhart Förtschle*, Klaus Kaiser, Adolf Moxter, Förtschle, Gerhart. München: Beck, 1995, pgs. 361-375.
- KUDERT, Stephan. «Offene Fragen bei den Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs. Is. des § 269 HGB». En *Der Betrieb*, 1992, pgs. 437-443.
- KUPSCH, Peter. «Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. (Teil I)». En *Der Betrieb*, 1987, pgs. 1101-1105.
- KUBMAUL, Heinz. «Bilanzierung von Nutzungsrechten an Grundstücken. Zugleich ein Vorschlag zur Interpretation des Begriffs "Vermögensgegenstand"». En *Steuer und Wirtschaft*, 1, 1988, pgs. 46-60.
- KUBMAUL, Heinz; KLEIN, Nicole. «Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen». En *Deutsches Steuerrecht*, 2001, pgs. 546-550.
- KÜTING, Karl-Heinz. «Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend». En *Deutsches Steuerrecht*, 2000, pgs. 38-44.
- KÜTING, Karl-Heinz; KESSLER, Harald. «Einige Bemerkungen zum Verhältnis von Imparitätsprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit». En *Steuern und Bilanzen*, 2000, pgs. 21-29.
- KÜTING, Karl-Heinz; WEBER, Claus-Peter (Hrsg.). *Handbuch der Rechnungslegung. Einzelabschluss. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. (4 volúmenes) Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2004, paginación por parágrafos.
- LABATUT SERER, Gregorio. *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1992, pgs. 565.
- LADEMANN. *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*. 4 Auflage. Heidelberg: Richard Boorberg Verlag. Verlag Recht und Wirtschaft, 1997, 10 Bände. (paginación por parágrafos).
- LAGO MONTERO, José María. «La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria». En *Revista de Hacienda Local*, 1999, mayo-agosto, pgs. 303-364.
- LAMERS, Alfons. *Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte*. München: Florentz, 1981, pgs. 361.
- LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1988, pgs. 672.
- LANG, Michael. «Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht». En *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. (hrsg. Romuald Bertl; Anton Egger; Wolfgang Gassner; Michael Lang, Christian Nowotny). Wien: Linde Verlag, 2003, pgs. 199-219.
- LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. Traducción de Enrique GIMBERNAT ORDEIG. Barcelona: Ediciones Ariel, 1965, pgs. 387.
- *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Sechste neu bearbeitete Auflage. Berlin: Springer, 1991, pgs. 494.
- *Metodología de la ciencia del Derecho*. (Traducción de Marcelino RODRÍGUEZ MOLINERO). Barcelona: Ariel, 1994, pgs. 536.
- LAUTH, Bernd. «Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?». En *Deutsches Steuerrecht*, 2000, pgs. 1365-1372.
- LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. 7., revidierte und erweiterte Auflage. Düsseldorf: IDW, 1987, pgs. 540.
- «Das Gebot der Stetigkeit im europäischen Bilanzrecht». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1988, pgs. 441-446.
- LEGUINA VILLA, Jesús. «Dos cuestiones en torno a la libertad religiosa: Control administrativo y concepto de notorio arraigo». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 44, 1984, pgs. 683-692.
- LEHNER, Moris. «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm». En *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag/herausgegeben von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1995, pgs. 237-249.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto. «Las liquidaciones Tributarias. Artículo 120». En *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo II. Madrid: Edersa, 1983, pgs. 192-210.
- LEY, Ursula. «Der Begriff "Wirtschaftsgut" und seine Bedeutung für die Aktivierung.» 2., überarb. und erw. Aufl.. Bergisch Gladbach [u.a.]: Eul, 1987, pgs. 290.
- LIEBISCH, Arnold. *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit*. Köln: Otto Schmidt, 1933, pgs. 166.
- LION, Max. «Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und-umgehung». En *Vierteljahrschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pgs. 132-187.
- LIST, Heinrich. «Privatrecht und Steuerrecht». En *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllner*. Düsseldorf: IDW-Verlag, 1988, pgs. 369-381.
- LITTKEMANN, Jörn. «Ingansetzungs –und Erweiterungsaufwendungen– aus bilanzanalytischer Perspektive». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1994, pgs. 207-214.
- LITTMANN, Eberhard. «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1951, pgs. 78-82.
- «Zur Tragweite der neugefaßten § 5, 6 EStG». En *Deutsches Steuerrecht*, 1969, Heft 11, pgs. 321-325.
- (Begr.). *Das Einkommensteuerrecht: Kommentar zum Einkommensteuerrecht/Begründet von Eberhard Littman; herausgegeben, Horst Bitz, Hartmut Pust; autoren, Hubertus Barein. [y otros]*. 15 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2001, 5 Bände. (paginación por parágrafos).
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Nicomedes. «Notas sobre el modelo de relaciones entre normas mercantiles y fiscales». En *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1991, pgs. 49-58.



- LLANSÓ, Macarena. «Provisiones de activo (art. 12 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 453-548.
- «Reglas de Valoración: Operaciones vinculadas». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 713-790.
- DE LUCAS, Javier; ANTÓN, Álvaro; LLANSÓ, Macarena. «Ingresos y Gastos (arts. 11, 12, 13 y 14 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 151-318.
- LUPI, Rafaello. «La determinazione del reddito e del patrimonio delle società tra principi civilistici e norme tributarie». En *Rassegna Tributaria*, 1990, I, pgs. 699-744.
- *Diritto Tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*. 2 edizione. Milano: Giuffrè, 1994, pgs. 475.
- LUTTER, Marcus. *GmbH-Gesetz: Kommentar*. 15 neubearb.auf. Köln: O. Schmidt, 2000, pgs. 1.207.
- MAABEN, Kurt. «Arten des steuerlichen Ermessens und Rechtsschutz gegen Ermessenentscheidungen». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1953/1954, pgs. 127-175.
- «Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 estg) nicht für Bilanzierungswahlrechte?». En *Der Betrieb*, 1970, Nr. 28, pgs. 1285-1290.
- MAGRANER MORENO, Francisco. «La contabilidad como medio de prueba en derecho tributario». En *Tribuna Fiscal*, núms. 10 y 11, 1991, pgs. 99-102.
- *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Pamplona: Aranzadi, 1995, pgs. 136.
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. el régimen general*. Tomo I. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1996, pgs. 323.
- «La admisibilidad y los efectos de las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales Económico-Administrativos». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 209-210, 2000, pgs. 3-56.
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1998, pgs. 1.045.
- «El poder normativo del ICAC y su incidencia en el ámbito fiscal». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, 1998, pgs. 171-208.
- «El Método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 de la LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables». En *Estudios Financieros*, núm. 182, 1998, pgs. 29-82.
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. *La Estimación Indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pgs. 290.
- MANSANI, Luigi. «La valutazione in bilancio dei beni immateriali». En *Rivista di Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni*, 1994, núms. 7-8, pgs. 459-472.
- MARBURGER, Peter. «Die gleitende Verweisung aus der Sicht der Wissenschaft». En *Verweisung auf technische Normen in Rechtsvorschriften. Symposium ; Vorträge und Diskussionen der Gemeinschaftsveranstaltung DIN Deutsches Institut für Normung e.V. und Freie Universität Berlin am 29 oktober 1981 in Berlin*. Berlin-Köln: Beuth, 1982, pgs. 27-39.
- MARFLOW, Andrew. «Unternehmensbesteuerung in Großbritannien». En *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1994, pgs. 93-119.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, Ángel. *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*. Valladolid: Lex Nova, 1992, pg. 428.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. «Resultado contable y correcciones de valor en el Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades/coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ*. Granada: Comares, 1998, pgs. 109-138.
- MARTÍN GONZÁLEZ, Manuel. «El grado de determinación legal de los conceptos jurídicos». En *Revista de Administración Pública*, núm. 54, 1967, pgs. 197-292.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. «Asunto C-28/95, A. Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst [1997], Rec. I-4161. Sentencia del TJCE (Pleno) de 17 de julio de 1997». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99, 1998, pgs. 483-486.
- «Asunto C-275/97, DE+ES Bauunternehmung GmbH/Finanzamt Bergheim [1999], aún no publicada en la Recopilación. Sentencia del TJCE (Sala Quinta) de 14 de septiembre de 1999». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 107, 2000, pgs. 490-493.
- «Sentencia del TJCE (Pleno) de 7 de enero de 2003, Banque Internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)/ Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, Asunto C-306/1999 Rec. I-1». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 121, 2004, pgs. 220-225.
- MARTÍN QUERALT, Juan. Estudio introductorio a la traducción de la obra de EZIO VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pgs. 11-64.
- MARTÍN RUIZ, Juan. «La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia». En *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2000, pgs. 9-17.
- MARZAL DOMÉNECH, Ramón; DE BUNES IBARRA, José Manuel. «El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: Una visión global». En *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pgs. 9-25.
- MASSAGUER FUENTES, José. «El capital nominal. Un estudio del capital de la sociedad anónima como mención estatutaria». En *Revista General de Derecho*, 1990, pgs. 5547-5604.
- MATHIAK, Walter. «Anschaffungs-und Herstellungskosten». En *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht: Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung/herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Arndt Raupach*. Köln: O. Schmidt, 1984, pgs. 97-139.

- «Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit». En *Steuerberaterj-ahrbuch*, 1986/1987, pgs. 79-107.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón. «Elementos patrimoniales ocultos y pasivos inexistentes». En *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2000, pgs. 11-17.
- MEINCKE, Jens Peter. «Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht». En *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pgs. 15-21.
- MELLWIG, Winfried. «Herstellungskosten und Realisationsprinzip». En *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*/herausgegeben von Gerhart Förchle, Klaus Kaiser, Adolf Moxter, Förchle, Gerhart. München: Beck, 1995, pgs. 397-417.
- MESTRE DELGADO, Esteban. «Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal». En *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo XLI, fascículo II, 1988, pgs. 503-527.
- MEßMER, Kurt. «Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen bei Stundung und Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 131 AO». En *Steuer und Wirtschaft*, 1960, pgs. 171-187.
- METZMEIER, Gerd. «Die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung in der Praxis der Finanzämter». En *Deutsches Steuerrecht*, 1978, pgs. 461-465.
- MICHELS, Rolf. *Steuerliche Wahlrechte: Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungshilfen*. Wiesbaden: Gabler, 1982, pgs. 568.
- MOLINA SÁNCHEZ, Horacio. «Análisis de la Norma Técnica de importancia relativa». En *Partida Doble*, núm. 98, 1999, pgs. 66-82.
- MONTESINOS JULVÉ, Vicente. «La valoración del Inmovilizado en el nuevo PGC». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 64, 1990, pgs. 559-586.
- MONTI, Angela. «Gli effetti fiscali delle modifiche alla normativa sul bilancio d'esercizio. Qualche spunto ricostruttivo». En *Il Fisco*, 1992, IV, pgs. 5416-5419.
- «Accantonamenti per rischi di cambio e altri accantonamenti». En *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*. Tomo II. Torino: UTET, 1994, pgs. 893-898.
- MORALES PRATS, Fermín. «La estructura del delito de contaminación ambiental. Dos cuestiones básicas: Ley penal en blanco y concepto de peligro». En *Estudios jurídicos en memoria del profesor Dr. D. José Ramón Casabó Ruiz*. Valencia: Universitat de Valencia; Institut de Criminologia, 1998, pgs. 475-499.
- MORENO CEREZO, Félix. *El Impuesto sobre Sociedades: régimen general*. Madrid: Pirámide, 1981, pgs. 509.
- MORENO ROJAS, José; LÓPEZ HERRERA, Diego. «Relaciones entre amortización contable y fiscal: especial referencia al concepto de amortización mínima». En *Técnica Contable*, núms. 596-597, 1998, pgs. 599-606.
- MORILLO MÉNDEZ, Antonio. «Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria». En *Monografías Carta Tributaria*, núm. 238, 1996, pgs. 1-11.
- «La estimación indirecta como procedimiento de comprobación tributaria». En *Gaceta Fiscal*, núm. 156, 1997, pgs. 29-48.
- MOSCARDINO, Marco. *Analisi del bilancio di esercizio europeo*. Torino: Giapichelli Editore, 1992, pgs. 229.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. (Traducción de Juan CALERO GALLEG0 y Rafael NAVAS VÁZQUEZ). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pgs. 417.
- MOXTER, Adolf. «Die Jahresabschlußaufgaben nach der EG-Bilanzrichtlinie: Zur Auslegung von Art. 2 EG-Bilanzrichtlinie». En *Die Aktiengesellschaft*, 1979, pgs. 141-146.
- «Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1983, pgs. 300-307.
- «Das Realisationsprinzip-1884 und heute». En *Betriebs Berater*, 1984, pgs. 1780-1786.
- *Bilanzlehre. Band I. Einführung in die Bilanz-Theorie*. Wiesbaden: Gabler, 1984, pgs. 171.
- «Selbständige Bewertbarkeit als Aktivierungvoraussetzung». En *Betriebs Berater*, 1987, pgs. 1846-1851.
- «Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1989, pgs. 232-241.
- «Georg Döllerers bilanzrechtliches Vermächtnis». En *Steuer und Wirtschaft*, 1, 1994, pgs. 97-102.
- «Zum Verhältniss von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung und True-and fair-view-Gebot bei Kapitalgesellschaften». En *Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*. München: CH Beck, 1995, pgs. 419-429.
- «Das "matching principle": Zur Integration eines internationalen Rechnungslegung-Grundsatzes in das deutsche Recht». En *Internationale Wirtschaftsprüfung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Hans Havermann*. Düsseldorf: IDW Verlag, 1995, pgs. 487-504.
- «Zum Umfang der Entscheidungskompetenz des Europäischen Gerichtshofes im Bilanzrecht». En *Betriebs-Berater*, 1995, pgs. 1463-1466.
- «Anmerkung zu BGH, Urt. v. 29-3-1996-II ZR 263/94». En *Juristen Zeitung*, 1996, pgs. 860-861.
- «Zur Interpretation des True-and-fair-view Gebots der Jahresabschlußrichtlinie». En *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse; Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1997, pgs. 97-116.
- «Zum verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz». En *Betriebs-Berater*, 1997, pgs. 195-199.
- «Grundwertungen in Bilanzrechtsordnungen—ein Vergleich von überkommenem deutschen Bilanzrecht und Jahresabschlußrichtlinien». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 347-361.

- «Künftige Verluste in der Handels-und Steuerbilanz». En *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pgs. 509-515.
- *Bilanzrechtsprechung*. 5 Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, pgs. 304.
- «Rechnungslegungsmythen». En *Betriebs-Berater*, 2000, pgs. 2143-2149.
- MÜHLER-DAHL, Neuss. «Die Bilanzierung des Goodwill - betriebswirtschaftlich sowie handels- und steuerrechtlich unter Berücksichtigung des Vorentwurfs eines Bilanzrichtlinie- Gesetzes». En *Betriebs-Berater*, 1981, pgs. 274-284.
- MUJKANOVIC, Robin. «Der derivative Geschäftswert im handelsrechtlichen Jahresabschluß. Charakter und Auswirkungen in der Gewinn-und Verlustrechnung». En *Betriebs-Berater*, 1994, pgs. 894-898.
- MÜLLER, Jürgen. «Das Stetigkeitsprinzip im neuen Bilanzrecht». En *Betriebs-Berater*, 1987, pgs. 1629-1637.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago. «Nuevos planteamientos de la jurisprudencia sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 26, 1980, pgs. 496-512.
- MUTZE, Otto. «Grundsatzfragen der Bilanzierung. Zugleich eine Besprechung des Werkes von Weber: "Zur Lehre vom Wirtschaftsgut"». En *Die Aktiengesellschaft*, Nr. 1, 1970, pgs. 6-9.
- NAUMANN, Klaus Peter. *Die Bewertung von Rückstellungen in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht*. Düsseldorf: IDW, 1989, pgs. 461.
- NAVARRO FAURE, Amparo. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad». En *Impuestos*, núm. 4, 2003, pgs. 221-246.
- NAVARRO GARCÍA, Juan Carlos; GUZMÁN RAJA, Isidoro; PUERTO LLOPIS, Antonio José. «Las revalorizaciones contables voluntarias tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». En *Técnica Contable*, núm. 571, 1996, pgs. 541-552.
- NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria». En *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pgs. 103-132.
- «El problema de la calificación tras la reforma de la LGT». En *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1996, pgs. 9-17.
- «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades». En *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, pgs. 9-14.
- «El Impuesto sobre Sociedades». En *Manual del sistema tributario español* (coord. Jaime GARCÍA AÑOVEROS). 8ª edición. Madrid: Civitas, 2000, pgs. 185-271.
- NIEHUS, Rudolf J. «"True and Fair View"-in Zukunft auch ein Bestandteil der deutschen Rechnungslegung?». En *Der Betrieb*, 1979, pgs. 221-225.
- «Zur Transformation der 4. EG (Bilanz-) Richtlinie in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft». En *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*, núm. 4, 1985, pgs. 536- 566.
- «"Auch für Einzelabschlüsse gelten grundsätzlich die IAS"?- Ein Beitrag zu den (möglichen) Grenzen einer "Internasionalisierung" der Rechnungslegung im Einzelabschluss-». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 2001, pgs. 737-752.
- NIEMANN, Ursula. *Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels-und Steuerrecht: Bilanzierung, Bewertung, Sonderfälle*. Bielefeld: Erich Schmidt, 1999, pgs. 246.
- NIETO GARCÍA, Alejandro. «Reducción jurisdiccional de la discrecionalidad en materia disciplinaria». En *Revista de Administración pública*, núm. 44, 1964, pgs. 147-162.
- NIETO MONTERO, Juan José. «Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas». En *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, 2000, pgs. 381-423.
- NOCERINO, Ottavio. «Ricostruzione dei rapporti tra il bilancio civilistico e determinazione del reddito d'impresa». En *Rivista di Diritto Tributario*, 1994, I, pgs. 267-301.
- NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo. «La actividad administrativa de comprobación tributaria». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53, 1987, pgs. 39-96.
- NUZZO, Enrico. *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi. Normativa civilistica e tributaria dalla seconda metà del secolo scorso alla fine degli anni trenta*. Napoli: Eugenio Jovene, 1979, pgs. 155.
- OBERMAYER, Klaus. «Verhaltensermessen der Verwaltungsbehörden». En *Neue Juristische Wochenschrift*, Heft 27, 1963, pgs. 1177-1185.
- OESTREICHER, Andreas; SPENGEL, Christoph. «International Accounting Standards, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung». En *Der Betrieb*, 1999, pgs. 593-599.
- *Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?* Baden-Baden: Nomos, 1999, pgs. 646.
- OMEÑACA, Jesús. *Amortización del inmovilizado. Tratamiento contable y fiscal*. Bilbao: Deusto, 1996, pgs. 219.
- ONIDA, Pietro. *El Balance de ejercicio en las empresas*. Tomo II. *Problemas de valuación*. (Traducción de Mario LOCATI). Buenos Aires: El Ateneo, 1951, pgs. 567.
- ORDAS ALONSO, «Los poderes normativos del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España en el ámbito contractual privado». En *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 30, 1999, pgs. 11-82.
- ORÓN MORATAL, Germán; CUENCA GARCÍA, Mª Ángeles. «Las revalorizaciones contables en el ordenamiento jurídico español». En *Estudios de Derecho Mercantil en Homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont*. Tomo II. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995, pgs. 2651-2667.
- ORTIZ CALLE, Enrique. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Colex, 2001, pgs. 182.
- PALAO TABOADA, Carlos. «La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria». En *Hacienda Pública Española*, núm. 9, 1971, pgs. 35-71.
- «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva». En *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*. Volumen II. Madrid: Tecnos, 1975, pgs. 377-426.

- «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles». En *Hacienda Pública Española*, núm. 79, 1982, pgs. 12-20.
- «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria». En *Hacienda Pública Española*, núm. 80, 1983, pgs. 13-36.
- «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria». En *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 1449-1460.
- «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995, pgs. 629-642.
- «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias». En *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 69-75.
- «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (II)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 155, 1996, pgs. 3-20.
- «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)». En *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, pgs. 219-243.
- PALMA, Angelo. «Le valutazioni». En *Il Bilancio di esercizio e il bilancio consolidato/a cura di Angelo Palma*. Milano: Giuffrè, 1999, pgs. 215-386.
- PALMA, Angelo; PIRONDINI, Tertulliano. «Gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico». En *Il Bilancio di esercizio e il bilancio consolidato/a cura di Angelo Palma*. Milano: Giuffrè, 1999, pgs. 73-141.
- PAPIER, Hans Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche demokratieprinzip: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*. Berlín: Duncker & Humblot, 1973, pgs. 243.
- PARADA VÁZQUEZ, José Ramón. «Valor jurídico de la circular». En *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 2, 1981, pgs. 313-320.
- PADES GÓMEZ, Raquel. *El Impuesto de Sociedades en los países comunitarios: La selección de seis partidas básicas del impuesto*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Papeles de Trabajo 12/93), 1994, pgs. 68.
- «Algunas reflexiones sobre el tratamiento de las actividades económicas en el IRPF: Situación actual y líneas de reforma». En *Estudios Económicos. Número monográfico sobre la reforma del IRPF en España*, núm. 2/3, 1998, pgs. 457-469.
- PASCUAL PEDREÑO, Eladio. «El valor de mercado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, tomo II, pgs. 1609-1620.
- *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*. 2ª edición. Valladolid: Lex Nova, 1998, pgs. 705.
- PAULICK, Heinz. «Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht». En *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. Gedenkschrift für Armin Spitaler*. Köln: Otto Schmidt, 1965, pgs. 164-193.
- «Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstgerichtlichen Steuerrechtsprechung». En *Der Betrieb*, Nr. 43, 1968, pgs. 1867-1870.
- «Kann auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz für die Zukunft verzichtet werden?». En *Festschrift für Rudolf Reinhardt: zum 70. Geburtstag 7. juni 1972*/herausgegeben von Klemens Pleyer, Dietrich Schultz, Erich Schwinge. Köln: Otto Schmidt, 1972, pgs. 275-290.
- «Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs». En *Deutsches Steuerrecht*, Heft. 20, 1975, pgs. 564-577.
- PÉREZ DE LA VEGA, Leonor María; ANIBARRO PÉREZ, Susana. «Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria». En *Revista de Hacienda Local*, núm. 79, 1997, pgs. 25-42.
- PEZZER, Heinz-Jürgen. «Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung». En *Probleme des Steuerbilanzrechts*. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pgs. 3-27.
- DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)». En *Impuestos*, núm. 1, 1996, pgs. 61-84.
- PERALTA, Ramón. *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1994, pgs. 177.
- PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, pgs. 206.
- PÉREZ DE ALGABA CUENCA, Manuel. «Modelos de relación entre contabilidad y fiscalidad. El principio de inscripción contable». En *Monografías Carta Tributaria*, núm. 156, 1992, pgs. 1-12.
- PÉREZ ROYO, Fernando. «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria». En *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 367-391.
- PÉREZ ROYO, Fernando; AGUAYO AVILÉS, Ángel. *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1996, pgs. 680.
- PÉREZ ROYO, Ignacio. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Tercera Edición. Madrid: Marcial Pons, 2000, pgs. 692.
- PETTITI, Domenico. *Contributo allo studio del diritto dell'azionista al dividendo*. Milano: Giuffrè, pgs. 174.
- PFAHL, Franc. *Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ein dem Steuerbilanzrecht vorgegebenes Grundprinzip?* Frankfurt [etc.]: Peter Lang, 1999, pgs. 219.
- PFLEGER, Günter. «In welchen Ausnahmefällen darf vom Grundsatz der Bewertungstetigkeit abgewichen werden?». En *Der Betrieb*, 1986, pgs. 1133-1136.
- PIÑÓN PALLARÉS, Alfonso. *Las reservas en las sociedades anónimas*. Madrid: Confederación española de Cajas de Ahorros, 1974, pgs. 421.

- PISTONE, Antonio. *L'ordinamento tributario. Lezioni di Diritto Tributario*. I. Padova: CEDAM, 1986, pgs. 768.
- PITA GRANDAL, Ana María. «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 92, 1996, pgs. 619-647.
- POCH Y TORRES, Ramón. *Manual de Derecho Contable*. Barcelona: Escuela de Administración de Empresas, 1994, pgs. 160.
- POHL, Klaus F. *Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips*. Köln: Univ Diss, 1983, pgs. 345.
- POLLAND, Wolfgang. *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, pgs. 148.
- PONT MESTRES, Magín. «Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades». En *Gaceta Fiscal*, núm. 147, octubre de 1996, pgs. 63-69.
- PORTALE, Giuseppe B. «I "beni" iscrivibili nel bilancio di esercizio e la tutela dei creditori nella società per azioni». En *Rivista delle Società*, 1969, pgs. 242-287.
- POTITO, Enrico. «I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi». En *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1989, pgs. 28-43.
- POVEDA BLANCO, Francisco. «Tratamiento fiscal de las amortizaciones». En *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, pgs. 145-179.
- PUMP, Hermann; LOHMEYER, Heinz. *Abgabenordnung Kommentar*. Neuwied: Hermann Luchterhand Verlag, 2001, 5 Bände.
- QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas, 1984, pgs. 1.253.
- RAMALLO MASSANET, Juan. «La autonomía de los conceptos tributarios respecto de los jurídico-privados: realidad, métodos y razón de ser» (Estudio Preliminar a las traducciones de los trabajos de L. TROTABAS y F. GENY). En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pgs. 7-37.
- «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pgs. 605-650.
- «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1996, pgs. 541-573.
- RANCAÑO MARTÍN, María Asunción. *La Estimación Indirecta*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pgs. 177.
- RAUPACH, Arndt. «Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören? Zur Eigenständigkeit des Steuerrechts und deren Grenzen». En *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag/herausgegeben von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1995, pgs. 105-124.
- RESCIGNO, Pietro. *Trattato di diritto privato. Tutela dei diritti*. vol. 19. Torino: Utet, 1984 (ristamp. 1990), pgs. 672.
- *Codice Civile/a cura di Pietro RESCIGNO; coordinatori Mario BUONCRISTIANO... [y otros]*. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1997, pgs. 3395.
- REUSS, Hermann. «Das Ermessen». En *Deutsches Verwaltungsblatt*, FET 18, 1953, pgs. 585-589.
- RICHTER, Heiner. «Bilanzhilfposten in Handelsbilanz und Steuerbilanz». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1988, pgs. 149-157.
- «Die Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB und die Forderung des true and fair view». En *Betriebs-Berater*, 1988, pgs. 2212-2219.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pgs. 439.
- RODRÍGUEZ-VILARIÑO PASTOR, María Lourdes. «Imagen fiel versus contabilidad creativa». En *Técnica contable*, 1998, núm. 595, pgs. 547-550.
- ROJO, Ángel. «La contabilidad (II). Las cuentas anuales». En URÍA, Rodrigo (y otros) *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I. Madrid: Civitas, 1999.
- ROMANO, Santi. *Fragmentos de un diccionario jurídico*. Buenos Aires: De Palma, 1964, pgs. 297-447.
- ROSE, Gerd. «Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1979, pgs. 49-93.
- ROSSI, Guido. *Utile di bilancio, riserve e dividendo*. Milano: Giuffrè, 1957, pgs. 262.
- «Verità di bilancio e costituzione di riserve occulte». En *Rivista di Diritto Commerciale*, 1957, I, pgs. 19-41.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. «El Fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 257-258, 2004, pgs. 3-64.
- RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas, 1987, pgs. 342.
- RÜMMELE, Jürgen. *Die Bedeutung der Bewertungstätigkeit für die Bilanzierung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1991, pgs. 192.
- SAAGE, Gustav. «Veränderte Grundlagen der Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht (II)». En *Der Betrieb*, 1969, Heft 39, pgs. 1709-1714.
- SAHNER, Friedhelm; KAMMERS, Heinz. «Bilanzpolitik im Einzelabschluß und der Grundsatz der Bewertungstätigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Zugleich eine Buchbesprechung zu Küting/Weber, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach neuem Bilanzrecht, Stuttgart 1987». En *Betriebs-Berater*, 1988, pgs. 1077-1081.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario». En *Hacienda y Derecho*. Vol I. 1ª edición, 2ª reimpresión. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pgs. 3-46.

- «El nacimiento de la obligación tributaria». En *Hacienda y Derecho*, volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 4-253.
- «Naturaleza del hecho imponible». En *Hacienda y Derecho*, volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 565-611.
- «Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario». En *Hacienda y Derecho* (volumen VI). Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, pgs. 189-268.
- (y otros). *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, volumen 3º. Madrid: Universidad de Madrid.- Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1975, pgs. 870.
- SÁINZ MORENO, Fernando. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Madrid: Civitas, 1976, pgs. 363.
- SÁNCHEZ CALERO, Fernando. *La determinación y la distribución del beneficio neto en la sociedad anónima*. Roma; Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas, 1955, pgs. 174.
- SÁNCHEZ CAMPOS, María del Mar. «Cambios contables». En *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, núm. XXXV, 2002, pgs. 531-563.
- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (y otros). *El nuevo impuesto sobre sociedades: cuestiones prácticas*. 2ª ed. rev. y puesta al día. Pamplona: Aranzadi, 1998, pgs. 432.
- SÁNCHEZ GUILLÉN, María Dolores. *La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*. Madrid: Civitas, 2005, pgs. 423.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Granada: Comares, 2000, pgs. 394.
- SÁNCHEZ PINO, Antonio José. *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta*. Huelva: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 1995, pgs. 455.
- SÁNCHEZ SERRANO, Luis. «En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 3, pgs. 579-601.
- SÁNCHEZ VEIGA, Jesús Ángel; PLAZA VÁZQUEZ, Amancio. *Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pgs. 2.111.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Volumen I. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, pgs. 1.244.
- SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1987, pgs. 2.253.
- *Impuesto sobre sociedades: (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo I. 3ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1991, pgs. 775.
- «El resultado contable en el marco del Derecho Contable». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 189, 1998, pgs. 137-210.
- «La imputación temporal de ingresos y gastos (I)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 197-198, 1999, pgs. 59-88.
- «La imputación temporal de ingresos y gastos (III)». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, 1999, pgs. 47-108.
- «La provisión para riesgos y gastos». *Estudio Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 205, 2000, pgs. 35-86.
- «Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (I)». En *Revista de Estudios Financieros*, núm. 227, 2002, pgs. 83-142.
- «Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 251, 2004, pgs. 81-158.
- *Impuesto sobre Sociedades (I). (Comentarios y casos prácticos)*. 4ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, pgs. 806.
- *Impuesto sobre Sociedades (II). (Comentarios y casos prácticos)*. 4ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, pgs. 815.
- «La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 y el Impuesto sobre Sociedades». En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 263, 2005, pgs. 93-108.
- SCHENKE, Wolf-Rüdiger. «Verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Verweisungen». En *Verwaltung im Dienste von Wirtschaft und Gesellschaft Festschrift f. Ludwig Froehler zum 60. Geburtstag*. Berlin: Duncker & Humblot, 1980, pgs. 87-126.
- SCHICK, Walter. «Steuerverfahrensrechtliche Aspekte der Bilanz». En *Betriebs Berater*, 1987, pgs. 133-139.
- SCHILDBACH, Thomas. «Wertschwankungen». En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROBFELD, Bernhard. (Hrsg) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pgs. 428-434.
- SCHLEGELBERGER, Franz; QUASSOWSKI, Leo. *Aktiengesetz*. Dritte ergänzte und erweiterte Auflage. Berlin: Franz Vahlen, 1939, pgs. 1.430.
- SCHMIDT, Ludwig (y otros). *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 18 Auflage. München: CH Beck, 1999, pgs. 2.481.
- SCHNEELOCH, Dieter. «Herstellungskosten in Handels-und Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1989, pgs. 285-292.
- «Maßgeblichkeitsgrundsätze und Bewertungstetigkeit». En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1990, pgs. 221-232.
- SCHNEIDER, Dieter. «Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz. Ein Beitrag zur Reform der steuerlichen Gewinnermittlung». En *Betriebs-Berater*, 1970, pgs. 1697-1705.
- «Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit». En *Betriebs-Berater*, 1978, pgs. 1577-1581.
- «Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?» En *Betriebs-Berater*, 2003, pgs. 299-303.

SCHÖN, Wolfgang. *Die Auslegung europäischen Steuerrechts: das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht*. Köln: Otto Schmidt, 1993, pgs. 84.

- «Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Steuerrecht». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1995, pgs. 366-377.
- (Leiter). «Aktuelle Fragen zum europäischen Handels- und Steuerrecht». En *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1996/1997, pgs. 61-146.
- «Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts unter Einschluß des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV». En *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen* (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Band 19) (Hrsg. Moris Lehner). Köln: Dr. Otto Schmidt, 1996, pgs. 167-200.
- «Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC». En *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, núm. 161, 1997, pgs. 133-159.
- «Steuerliche Einkünftermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht». En *Unternehmen Steuern. Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag* (hrsg. Von Franz Klein; Hans Peter Sühl; Franz Wassermeyer. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1997, pgs. 573-586.
- «Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 1, 2002, pgs. 23-35.
- *International Accounting Standards—a «Starting Point» for a Common European Tax Base?*. Presentation given at the Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors, Paris, 5 th June 2004, pgs. 30.

SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. *Recensión a la obra: CREZELIUS, Georg. «Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis»*. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, 415 pgs. En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1986, pgs. 74-81.

- «Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz». En *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, núm. 150, 1986, pgs. 403-433.
- «Jahresabschluß, Abschlußprüfung, und Publizität der Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtliniengesetz». En *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, núm. 150, 1986, pgs. 532-569.
- «Zivilrecht und Steuerrecht». En *Archiv für die civilistische Praxis*, 190, 1990, pgs. 139-164.
- «Handelsbilanz und steuerrechtliche Gewinnermittlung». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1991, pgs. 284-296.
- «Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs zum Handelsbilanzrecht. - zugleich Besprechung der Entscheidung BGH ZIP 1994, 1259-». En *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, núm. 1, 1995, pgs. 170-189.

- «Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof». En *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1997, pgs. 281-286.
- «Handels- und Steuerbilanz». En *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, 2000, pgs. 594-603.
- «Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung. Nettoprinzip, Maßgeblichkeitsgrundsatz, Rückstellungen, Gewinnrealisierung». En *Europa und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Band 23) (hrsgb. Von Jürgen Pelka). Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pgs. 67-85.

SCHÜTZ, Robert. *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG- ein Fossil?* Münster: LIT, 2002, pgs. 274.

SCHWARZ, Bernhard. *Kommentar zur Abgabenordnung. (herausgegeben von Bernhard Schwarz)*. 11 Auflage. Freiburg i. Br.: Rudolf Haufe Verlag, 1998.

SEEGER, Siegbert. «Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Bewertungswahlrechte des § 255 HGB: ihre Bedeutung für die Bewertung in der Steuerbilanz». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1987/1988, pgs. 91-110.

SEER, Roman. «Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung. Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. vom 18. februar 1995, Bundesfinanzakademie Brühl». En *Steuer und Wirtschaft*, 1995, pgs. 184-193.

SEGARRA, Ángel. *El nuevo Impuesto sobre Sociedades: la Ley 43/1995 de 27 de diciembre: análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto, 1996, pgs. 379.

SEICHT, Gerhardt. «Stille Rücklagen I-allgemein». En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROBFELD, Bernhard. (Hrsg) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pgs. 281-286.

SELCHERT, Friedrich W. «Bewertungstätigkeit nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz». En *Der Betrieb*, 1984, pgs. 1889-1894.

SIEGEL, Theodor. «Wahlrecht». En LEFFSON, Ulrich; RÜCKLE, Dieter; GROBFELD, Bernhard. (Hrsg) *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1986, pgs. 417-427.

- «Saldierungsprobleme bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips. Der Vorlagebeschluß des X Senats aus der Sicht der Bilanzierungs- bzw. Besteuerungsprinzipien». En *Betriebs-Berater*, 1994, pgs. 2237-2245.

- «Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip». En *Steuern und Bilanzen*, 1999, pgs. 195-201.

SILLA, Flavia. «Norme generali sui componenti del reddito d'impresa». En *L'imposta sul reddito delle persone fisiche* (Nicola D'AMATI). Torino: UTET, 1992, pgs. 609-621.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «El nuevo Impuesto sobre Sociedades». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 226, pgs. 1-5.

SIMONETTO, Ernesto. «Le spese di impianto e di ampliamento». En *Rivista di Diritto Civile*, 1967, Parte Prima, pgs. 299-318.

- *I Bilanci*. Padova: CEDAM, 1972, pgs. 469.
- SKOURIS, Wassilios. *Teilnichtigkeit von Gesetzen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, pgs. 128.
- SÖFFING, Günther. «Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht». En *Der Betrieb*, 1987, pgs. 2598-2603.
- «Der Geschäfts-oder Firmenwert». En *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllner*. Düsseldorf: IDW-Verlag, 1988, pgs. 593-614.
- «Für und wieder den Maßgeblichkeitgrundsatz». En *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde/herausgegeben von Gerhart Förschle, Klaus Kaiser, Adolf Moxter, Förschle, Gerhart*. München: Beck, 1995, pgs. 635-673.
- SÖHN, Hartmut «Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff». En *Steuer und Wirtschaft*, 1991, pgs. 270-277.
- SOLER ROCH, María Teresa. «La tributación de las actividades ilícitas». En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pgs. 9-32.
- STOBBE, Thomas. *Die Verknüpfung handels-und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda*. Berlin: Dunker & Humblot, 1990, pgs. 304.
- SPANNER, Hans. «Die verfassungskonforme Auslegung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht». En *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 91, 1966, pgs. 503-536.
- SPITALER, Armin. «Das Ermessen der Finanzbehörden und seine richterliche Kontrolle». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1950, pgs. 80 y pgs. 75-111.
- «Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht». En *Deutsches Steuerrecht*, Heft 2, 1962, pgs. 29-33.
- «Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1962/1963, pgs. 405-436.
- STREIM, Hannes. «Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB-Eine kritische Analyse». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 391-406.
- STROBL, Elisabeth. «Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip in der Steuerbilanz». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, pgs. 77-96.
- «IASC-Rechnungslegung und Gläubigerschutzbestimmungen nach deutschem Recht». En *Rechnungslegung—warum und wie. Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag*. München: Beck, 1996, pgs. 389-412.
- STRUNK, Günther. «Das Ende der Maßgeblichkeit? –Einfluss der internationalen Rechnungslegungsstandards auf die steuerliche Gewinnermittlung». En *Steuern und Bilanzen*, Nr. 9, 2003, pgs. 397-403.
- SUPERTI FURGA, Ferdinando. «Il significato cognoscitivo della nozione di “verità” nel linguaggio dei bilanci. Una proposta di definizione operativa». En *Giurisprudenza commerciale*, 1985, pgs. 1030-1034.
- «Passato e presente del bilancio di esercizio verso un bilancio intellegibile». En *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 1988, pgs. 1035-1063.
- *Reddito e capitale nel bilancio di esercizio*. 2. ed., ristampa emendata. Milano: Giuffrè, 1991, pgs. 268.
- «Il falso in bilancio nella prospettiva economico-aziendale». En *Giurisprudenza commerciale*, 1996, pgs. 217-230.
- TABET, Giuliano; MINERVINI, Vittorio. «Utile civilistico e reddito d'impresa». En *Il reddito d'impresa*. Volume I. Saggi. Padova: CEDAM, 1997, pgs. 43-121.
- TEICHMANN, Robert; KOEHLER, Walter. *Aktiengesetz Kommentar*. Zweite erweiterte Auflage. Berlin: Franz Vahlen, 1939, pgs. 580.
- TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. (y otros). «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades: (Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre)». Madrid: Mc Graw-Hill, 1996, pgs. 448.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Las funciones de los órganos de gestión tributaria Algunas observaciones críticas». En *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1997, pgs. 11-20.
- «La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Gastos deducibles y no deducibles». En *Estudios sobre el impuesto de sociedades/coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ*. Granada: Comares, 1998, pgs. 85-108.
- THIEL, Rudolf. «Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1969, pgs. 255-285.
- THIEL, Jochen. *Bilanzrecht. Handelsbilanz-Steuerbilanz*. 4., völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage. Heidelberg: Müller, 1990, pgs. 336.
- «Objektivierung der Gewinnermittlung. Wertaufholung und Einschränkung von Rückstellungen». En *Steuerberater-Jahrbuch*, núm. 49, 1997/1998, pgs. 309-329.
- TINELLI, Giuseppe. *Il reddito d'impresa nel diritto tributario: principi generali*. Milano: Giuffrè, 1991, pgs. 351.
- TIPKE, Klaus. «Steuerrecht und bürgerliches Recht». En *Juristische Schulung*, 1970, Heft 4, pgs. 149-154.
- «Rechtfertigung des Themas: Ziel der Tagung». En *Gewinnrealisierung im Steuerrecht*. Ruppe (Hrsg.). Köln: Otto Schmidt, 1981, pgs. 1-12.
- *Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtsstaatliche Grundlagen*. Köln: Otto Schmidt, 1993, pgs. 515.
- *Die Steuerrechtsordnung. Band III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, pgs. 1.593.
- *Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtsstaatliche Grundlagen*. 2., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pgs. 567.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 14. völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 1994, pgs. 902.

- TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Band I. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996 (paginación por párrafos).
- TOMASIN, Giancarlo. «Considerazioni sull'autonoma determinazione del reddito d'impresa ai fini fiscali». En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1975, I, pgs. 3-16.
- «Contrasti veri e apparenti fra normativa civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili». En *Rassegna Tributaria*, 1980, I, pgs. 52-70.
- TORRES ZAPATERA DE, Mariano. *Valores ocultos en las cuentas anuales. La fiabilidad de la información contable*. Madrid: Civitas, 2002, pgs. 330.
- TOSI, Loris. «Il requisito di effettività». En *La capacità contributiva* (a cura di Francesco MOSCHETTI). Padova: CEDAM, 1993, pgs. 101-158.
- TREPTOW, Harald. «Gefährdung der Maßgeblichkeit durch die internationale Rechnungslegung». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1998/1999, pgs. 81-88.
- TRIGO MORTERERO, Alejandro. «Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria». En *Crónica Tributaria*, núm. 75, 1995, pgs. 83-94.
- TÚA PEREDA, Jorge. *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Planificación Contable, DL, 1983, pgs. 1.114.
- «Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 46, 1985, pgs. 25-56.
- «España y las NIC. ¿Una nueva reforma de nuestro ordenamiento?» En *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, núm. 54, 2001, pgs. 6-11.
- «La Unión Europea acepta las normas internacionales de contabilidad». En *Noticias de la Unión Europea*, núm. 206, 2002, pgs. 119-137.
- TUBBESING, Günter. «A True and Fair View im englischen Verständnis und 4. EG-Richtlinie». En *Die Aktiengesellschaft*, 1979, pgs. 91-95.
- UCELAY, Ignacio. «Gestión del Impuesto». En *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996, pgs. 1065-1079.
- ULE, Carl Hermann. «Zur Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im Verwaltungsrecht». En *Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht: Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, 12. juli 1885-9, juni 1955*/Hrsg. von Otto Bachof...[y otros]. Durchgesehene, textlich unveränderte 2. Aufl. München: G. Olzog, 1955, pgs. 309-330.
- URÍA, Rodrigo. «Derecho fiscal y Derecho Mercantil». En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pgs. 31-46. Publicado con anterioridad en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, II, 1950, pgs. 273 y ss.
- VALERO JARABO, Joaquín. «Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los Impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades». En *Crónica Tributaria*, núm. 48, 1984, pgs. 161-175.
- VALPUESTA GUSTAMINZA, Eduardo María. «El principio de "Coste Histórico" en el Derecho Mercantil Contable». En *Estudios de Derecho Mercantil en Homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont*. Tomo III. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995, pgs. 3829-3868.
- VAN HULLE, Karel. «"True and fair view", im Sinne der 4. Richtlinie». En *Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*. München: CH Beck, 1995, pgs. 313-326.
- «Die Reform des europäischen Bilanzrechts: Stand, Ziele und Perspektiven». En *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, 2000, pgs. 537-549.
- VAN RAAD, Kees. «Unternehmensbesteuerung in den Niederlanden». En *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1994, pgs. 5-36.
- VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Traducción y estudio introductorio de Juan MARTÍN QUERALT. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pgs. 358.
- VEIT, Klaus-Rüdiger. «Generelle Aufwandrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) als Bilanzierungshilfe?». En *Der Betrieb*, Heft 40, 1991, pgs. 2045-2047.
- «Die Funktionen von Bilanzierungshilfen». En *Der Betrieb*, 1992, pgs. 101-104.
- «Die Ianspruchnahme von Bilanzierungshilfen-Ergebnisse einer empirischen Untersuchung». En *Der Betrieb*, 1995, pgs. 2129-2131.
- VERGIN, Volker. *Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?* Frankfurt: Peter Lang, 2003, pgs. 262.
- VICENT CHULIÁ, Francisco. «Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal». En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pgs. 79-110.
- «Las cuentas anuales». En *La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*. Madrid: Civitas, 1987, pgs. 225-292.
- *Compendio crítico de derecho mercantil*. 3ª edición. Tomo I, volumen 1º. Barcelona: José Mª Bosch, 1990-1991, pgs. 681-1357.
- «La legislación mercantil en materia contable (en los últimos diez años)». En *Perspectivas actuales del Derecho Mercantil* (coord. Fernando SÁNCHEZ CALERO). Pamplona: Aranzadi, 1995, pgs. 221-261.
- «En torno al concepto y fuentes del Derecho contable». En *Estudios jurídicos en homenaje a Profesor Aurelio Menéndez*. Vol. I. *Introducción y Títulos Valor*. Madrid: Civitas, 1996, pgs. 605-649.
- «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En *Revista General de Derecho*, núm. 628-629, 1997, pgs. 453-507.
- «Reconocimiento al ICAC de potestad reglamentaria en materia contable». En *Revista General de Derecho*, 1998, pgs. 725-728.

- *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*. Tomo VIII. *Las cuentas anuales de la sociedad anónima*. Volumen I. *Disposiciones generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias*. Madrid: Civitas, 2000, pgs. 1-540.
- «El principio de primacía del derecho contable comunitario sobre el derecho fiscal estatal. Comentario a la Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1999. DE+ES Bauunternehmung GmbH contra Finanzamt Bergheim». En *Revista General de Derecho*, núm. 672, 2000, pgs. 11427-11433.
- *Introducción al derecho mercantil*. 14ª ed. totalmente rev. Valencia: Tirant lo Blanch, 2001, pgs. 1.015.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, pgs. 923-973.
- VIDAL BLASCO, María Aránzazu. «Reflexiones en torno a la contabilidad creativa». En *Técnica Contable*, noviembre, 2002, pgs. 833-845.
- VILLARÓ, Maribel. «Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (art. 15 de la LIS)». En *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. *Régimen General del Impuesto*. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 587-711.
- VOGEL, Horst. «Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts». En *Steuerberater Jahrbuch*, 1964/1965, pgs. 165-218.
- VOGT, Stefan. *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz*. Düsseldorf: IDW Verlag, 1991, pgs. 426.
- VÖLLMEKE, Monika. «Das Entschließungsermessen beim Haftungsbescheid». En *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pgs. 1001-1005.
- VOBKUHLE, Andreas. «Theorie und Praxis der verfassungskonformen Auslegung von Gesetzen durch Fachgerichte. –Kritische Bestandsaufnahme und Versuch einer Neubestimmung–». En *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 125, 2000, pgs. 177-201.
- WAGNER, Franz W. «Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung». En *Der Betrieb*, 1998, pgs. 2073-2077.
- WALL, Fritz. «Falsch verstandenes Maßgeblichkeitsprinzip (§ § 7ª-f EStG)». En *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 1954, pgs. 297-303.
- V. WALLIS, Hugo. «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht». En SPITALER (Hrsg.) *Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Oltmar Bühler*. Köln: Otto Sshmidt, 1954, pgs. 251-277.
- WASSERMAYER, Franz. «Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes». En *Probleme des Steuerbilanzrechts. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pgs. 29-46.
- WEBER-GRELLET, Heinrich. «Die Qual der Wahl-Zur steuerrechtlichen Behandlung von Wahlrechten». En *Deutsches Steuerrecht*, 1992, pgs. 1417-1422.
- «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung». En *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 2, 1993, pgs. 97-104.
- «Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz». En *Der Betrieb*, 1994, pgs. 288-291.
- «Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1994/1995, pgs. 97-130.
- «Europäisiertes Steuerrecht? Stand und Entwicklung». En *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1995, pgs. 336-351.
- *Steuerbilanzrecht*. München: CH Beck, 1996, pgs. 336.
- «Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH». En *Der Betrieb*, 1996, pgs. 2089-2092.
- «Tomberger: EuGH erlaubt phasengleiche Bilanzierung bei Mutter- und Tochtergesellschaft». En *Deutsches Steuerrecht*, 1996, pgs. 1094-1095.
- «Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung». En *Deutsches Steuerrecht*, 1996, pgs. 896-908.
- «Europäisierung des deutschen Bilanzrechts. Perspektiven und Entwicklungen». En *Europäisierung des Bilanzrechts. Konsequenzen der Tomberger-Entscheidung des EuGH für die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerliche Gewinnermittlung*. (Norbert Herzog hrsgb.). Köln: Otto Schmidt, 1997, pgs. 95-104.
- «Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?». En *Der Betrieb*, Heft 6, 1997, pgs. 385-391.
- «Der Apotheker-Fall. Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht». En *Steuerberater-Jahrbuch*, 1997/1998, pgs. 275-307.
- «Das hässliche Bilanzsteuerrecht». En *Der Betrieb*, 1998, pgs. 2435-2438.
- «Die Entwicklung des Bilanzsteuerrechts- Stellungnahmen zu Hoffmann». En *Deutsches Steuerrecht*, 1999, pgs. 1549-1555.
- «Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen». En *Betriebs Berater*, 1999, pgs. 2659- 2666.
- «Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerenlastungsgesetzes 1999/2000/2002–Ein Fortschritt». En *Der Betrieb*, 2000, pgs. 165-169.
- «Argumente für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips oder Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtstaatliche Gewinnermittlung». En *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. (hrsg. Romuald Bertl; Anton Egger; Wolfgang Gassner; Michael Lang, Christian Nowotny). Wien: Linde Verlag, 2003, pgs. 267-281.
- WENZ, Helmut. «Steuerrecht und Privatrecht». En *Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge*. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer. Stuttgart: 1957, pgs. 299-317.
- *Die Rechtsfragen in der Steuerpraxis*. Ludwigshafen Rh.: Friedrich Kiehl GMBH für Wirtschafts und Steuerrecht, 1956, pgs. 221.

- WESTERMANN, Harm Peter. (Hrsg.). *Handbuch der Personenhandelsgesellschaft*. Köln: 1967-2002 (paginación por parágrafos).
- WIEDMANN, Harald. *Bilanzrecht. Kommentar zu den §§ 238 bis 342 a HGB*. München: Beck, 1999, pgs. 951.
- WINNEFELD, Robert. *Bilanz-Handbuch*. Handels- und Steuerbilanz. Rechtsformspezifisches Bilanzrecht. Bilanzielle Sonderfragen. Sonderbilanzen. IAS/US-GAAP. 3. vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. München: Beck, 2002, pgs. 2.121.
- WINTER-SØRENSEN, Niels. «Unternehmensbesteuerung in Dänemark». En *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten/ Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Joachim Lang*. Köln: Otto Schmidt, 1994, pgs. 121-151.
- WOERNER, Lothar. Zeitliche Zuordnung von Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz. En *Steuerliche Vierteljahresschrift*, 1993, pgs. 193-207.
- «Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen –Problematik der “wirtschaftlichen Verursachung”». En *Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Adolf Moxter*. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 484-506.
- «Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur». En *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht/ herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke*. Köln: Otto Schmidt, 1982, pgs. 23-51.
- WÖHE, Günter. «Möglichkeiten und Grenzen der Bilanzpolitik im geltenden und im neuen Bilanzrecht -I-». En *Deutsches Steuerrecht*, 1985, pgs. 715-721.
- YEMBRA CEMBORAIN, Raúl Óscar (dir.). *Normas Internacionales de Contabilidad. 2002-2003*. Madrid: Francis Lefebvre, 2002, pgs. 1.359.
- ZEITLER, Franz-Christoph. «“Konservative Bilanzierung” versus IAS—ein verlorener Kampf?». En *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 599-608.
- ZIZZO, Giuseppe. «Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa». En *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*. II tomo. Torino: UTET, 1994, pgs. 469-589.
- «Riflessioni in tema di “disinquinamento” del bilancio d'esercizio e di cancellazione della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa». En *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, I, pgs. 497-515.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *La interpretación e integración de las normas tributarias y el fraude de ley: problemas actuales*. Trabajo inédito. Madrid: 1990, pgs. 42.
- ZUNZUNEGUI PASTOR, Fernando. *Derecho del mercado financiero*. Madrid: Marcial Pons, 1997, pgs. 669.